Die Besteuerung der offenen Handelsgesellschaft.

Inaugural-Dissertation
zur
Erlangung der Doktorwürde einer hohen Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
(Wirtschaftswissenschaftliche Abteilung)
der Eberhard-Karls-Universität Tübingen

Vorgelegt von

Walter Wöhrn
Diplom-Kaufmann
aus Stuttgart-Cannstatt

1930

Graphische Werkstätten, Gatzer & Hahn, Schramberg (Württemberg)

Vorsitzender: Prof. Dr. Rieger
Referent: Exz. Prof. Dr. v. Pistorius

Tag der mündlichen Prüfung: 1. März 1930

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Vorwort.

Die vorliegende Abhandlung verdankt ihre Entstehung einer Idee meines hochgeschätzten Lehrers, Exz. Prof. Dr. von Pistorius. Sie hat zur Aufgabe, die allmähliche Entwicklung der steuerlichen Rechtsfähigkeit der offenen Handelsgesellschaft und ihre derzeitige Besteuerung aufzuzeigen. Für die vielen Anregungen und die tatkräftige Unterstützung, die mir mein hochverehrter Lehrer in Vorlesungen und privaten Besprechungen bot, sei ihm auch an dieser Stelle aufrichtigster Dank gesagt.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548026_0092

Inhalts-Verzeichnis.

I. Teil.

Die Rechtsnatur der offenen Handelsgesellschaft nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs und des bürgerl. Gesetzbuchs.

Seite

1. Begriff der offenen Handelsgesellschaft 1
2. Gründung der offenen Handelsgesellschaft 2
3. Rechtsverhältnisse der Gesellschafter untereinander 3
   a) Gesellschafter-Beschlüsse
   b) Geschäftsführung
   c) Konkurrenzverbot
   d) Gesellschafts-Vermögen
   e) Verteilung von Gewinn und Verlust
4. Rechtsverhältnisse der Gesellschafter zu Dritten 7
   a) Vertretung der Gesellschaft
   b) Gesellschafts-Schulden
5. Wechsel in der Person der Gesellschafter 10
6. Auflösung der Gesellschaft 12
7. Bedeutung der offenen Handelsgesellschaft 14
8. Die rechtliche Natur der offenen Handelsgesellschaft in der begrifflichen Erfassung 15
   a) Die Sozietäts-Theorie
   b) Die Theorie der relativen juristischen Person
   c) Die Theorie der juristischen Person
   d) Die Gesamthands-Theorie

II. Teil.

Die offene Handelsgesellschaft im Steuerrecht.

1. Kapitel

Die Besteuerung der offenen Handelsgesellschaft nach den vorrevolutionären Landes- und Reichs-Steuergesetzen.

A) Nach den Landessteuergesetzen 19
1. Einkommensteuergesetze 19

Seite
2. Vermögensteuergesetze und Ertragsteuern 20
3. Erbschafts- und Schenkungsteuergesetze der verschiedenen Länder 21
B) Nach den Reichssteuergesetzen 21
1. Reichsstempelgesetz 21
2. Grundwechsel-Abgabe 22
3. Grundwertzuwachssteuergesetz 24
4. Wehrbeitrag und Besitzsteuergesetz 24
5. Die verschiedenen Kriegssteuergesetze 25
6. Reichsnotopfer-Gesetz. 26

2. Kapitel.

Die Besteuerung der offenen Handelsgesellschaft nach den neuen Reichs-Steuergesetzen seit der Revolution.

A) Die steuerliche Rechtsfähigkeit der offenen Handelsgesellschaft im Hinblick auf § 80 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung 27
B) Die Besteuerung der offenen Handelsgesellschaft nach den einzelnen Reichs-Steuergesetzen 29
1. nach dem Einkommensteuergesetz 29
a) geschichtliche Entwicklung 29
b) die z. Zt. geltenden Bestimmungen 30
Die OHG ist nicht rechtsfähig. Die einzelnen Gesellschafter haben ihren Gewinnanteil selbst als Einkommen aus Gewerbebetrieb zu versteuern.
1. Der Anteil am Geschäftsgewinn der OHG 30
2. Besondere Vergütungen des einzelnen Gesellschafters für Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft 34
3. Gewinn bei Veräußerung der Gesellschaft oder eines Teils derselben 35
4. Einheitliche Veranlagung des Gewinns der OHG 38
5. Verlust und Verlustvortrag bei der OHG 40
6. Vorauszahlung und Tarif der Einkommensteuer 43
7. Der Gewinnanteil des einzelnen Gesellschafters ist nicht Einkommen aus Kapitalvermögen 44
8. Zusammenfassung 45

Seite

2. nach dem Körperschaftsteuergesetz 45
Der Gewinn der OHG unterliegt nicht der Körperschaftsteuer.
3. nach dem Vermögensteuergesetz 46
a) geschichtliche Entwicklung 46
b) die z. Zt. geltenden Vorschriften 48
Die OHG ist selbständig rechtsfähig.
1. Subjektive Steuerpflicht der OHG 48
2. Objektive Steuerpflicht der OHG 49
3. Bewertung des Betriebsvermögens 53
4. Tarif, Veranlagung und Vorauszahlungen der Steuer 54
5. Erstattung der Steuer an verschuldete Gesellschafter der OHG 55
6. Innerbetriebliche Verrechnung der von der OHG gezahlten Vermögensteuer 57
7. Zusammenfassung 58
4. nach dem Industrie-Belastungs- und Aufbringungsgesetz 58
a) Grund der Erhebung der Industrie-Belastung und -Aufbringung 58
b) Die Besteuerung der OHG durch diese Gesetze 59
1. Die OHG war vor 1925 nicht belastungsfähig und 59
2. auch nicht aufbringungspflichtig 60
3. Seit dem neuen Vermögensteuergesetz von 1925 ist die OHG selbst belastungsfähig und aufbringungspflichtig 60
4. Schlüsselzahlen und Veranlagung zur Industrie-Belastung und -Aufbringung 61
5. nach dem Erbschaftsteuergesetz
a) geschichtliche Entwicklung des Gesetzes 62
b) 1. Rechtsfähigkeit der OHG für das Erbschaftsteuergesetz 1906 63
2. Rechtsfähigkeit der OHG für das Erbschaftsteuergesetz 1922 64

Seite

3. Nach RFH-Urteil vom 12. 6. 1928 gelten bei Schenkungen im Namen einer OHG nicht mehr die Gesellschaft, sondern die einzelnen Gesellschafter als Schenker 65

6. nach dem Umsatzsteuergesetz

a) geschichtliche Entwicklung des Gesetzes 68

b) die z. Zt. geltenden Bestimmungen 68

Die OHG ist selbständige Rechtspersönlichkeit

1. Subjektive Steuerpflicht der OHG für die von ihr getätigten Umsätze 68
2. Besondere Bestimmungen für die Ex- und Import treibende OHG 70
3. Steuerfreiheit für die reinen Zwischenhandel treibende OHG 71
4. Beschränkte Steuerpflicht der Bankgeschäfte treibende OHG 72
5. Tarif, Veranlagung und Vorauszahlungen der Umsatzsteuer 72

7. nach dem Grunderwerbsteuergesetz

a) geschichtliche Entwicklung des Gesetzes 73

b) 1. Die OHG erst durch RFH-Urteil vom 9. 4. 1923 als rechtlich selbständig anerkannt 74
2. Steuerermäßigung bei Grundstücksübergängen von der OHG auf einzelne Gesellschafter und umgekehrt 75
3. Steuerpflicht in dem besonderen Fall, daß 2 Gesellschafter ein ihnen je zur Hälfte gehöriges Grundstück an die aus ihnen gebildete OHG übertragen und umgekehrt 78
4. Einschränkung der Steuerermäßigung von 2. 80
5. Steuerpflicht bei Grundstücksumsätzen zwischen 2 aus denselben Personen bestehenden offenen Handelsgesellschaften 81
6. Der Wechsel im Mitgliederstand einer Grundstücke besitzenden OHG ist nicht grunderwerbsteuerpflichtig 84
7. Zusammenstellung der steuerpflichtigen Grundstücks-Geschäfte der OHG 86

Seite

8. Steuerpflicht nach § 3 GrErwStG., wenn alle Anteile an einer Grundstücke besitzenden Personenvereinigung in der Hand eines Teilhabers vereinigt werden 86
9. Steuerfreiheit bei Grundstücksübertragungen an Familiengesellschaften 88
10. Steuerpflichtig ist auch der Uebergang von Berechtigungen an Grundstücken 89
11. Tarif, Veranlagung und Entrichtung der Steuer 90
12. Die Besitzabgabe von der toten Hand 92

8. nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz

a) geschichtliche Entwicklung des Gesetzes 94
b) die z. Zt. geltenden Bestimmungen

I. Gesellschaftsteuer 95
Die OHG ist selbst gesellschaftsteuerpflichtig.

1. Die der Gesellschaftsteuer unterworfenen Rechtsvorgänge 95
   a) Errichtung einer OHG 96
   b) Eintritt neuer Gesellschafter in die OHG 97
   c) Erhöhung der Kapitaleinlagen der Gesellschafter 97
   d) Ueberlassung von Gesellschaftsrechten an die Gesellschaft, an Gesellschafter oder Dritte 98
   e) Steuerfreie Ueberlassung von Gesellschaftsrechten an nahe Verwandte oder im Wege der Schenkung 100
2. Voraussetzung der Steuerpflicht ist die Errichtung einer Urkunde 102
3. Tarif der Steuer 104
4. Verhältnis der Steuer zu den übrigen Verkehrsteuern 105

II. Börsenumsatzsteuer 105
Die OHG tritt im Börsenverkehr als solche selbständig auf, ist also selbst börsenumsatzsteuerpflichtig.

Seite

III. Entrichtung der Kapitalverkehrsteuer 107

9. nach dem Wechselsteuergesetz

a) geschichtliche Entwicklung des Gesetzes 108

b) die z. Zt. geltenden Bestimmungen 108

Die OHG ist voll rechtsfähig.

Anhang

10. nach dem württembergischen Gewerbesteuergesetz und der preußischen Gewerbesteuerverordnung 109

I. Nach dem württembergischen Gewerbesteuergesetz 110

A) Geschichtliches 110

B) Die z. Zt. geltenden Vorschriften 110

1. Die OHG als selbständige Trägerin der Steuerpflicht 110

2. Der steuerbare Gewerbeertrag 111

3. Das gewerbliche Betriebskapital 112

4. Anmeldepflicht des Betriebsinhabers bei der zuständigen Gemeindebehörde 113

5. Tarif, Veranlagung und Vorauszahlung der Steuer 113

II. Nach der preußischen GewerbesteuerVerordnung 115

1. Die OHG ist selbst steuerpflichtig.

Die Steuer kann erhoben werden

a) nach dem Gewerbeertrag 116

b) nach dem Gewerbekapital 119

c) nach der gezahlten Lohnsumme 120

2. Entrichtung der Steuer; Anzeigepflicht des Betriebsinhabers 121

11. und 12. Zusammenfassung und Ausblick

A) Bei fast allen Steuern — mit Ausnahme der Einkommensteuer — ist die OHG als rechtlich selbständig anerkannt 123

B) Die Folgen dieser rechtlichen Selbständigkeit der OHG bei den verschiedenen Steuern gemäß den §§ 79 ff. und 302 der Reichsabgabenordnung 124

C) Ausblick 126

Literatur-Verzeichnis.

Affolter, Die rechtliche Natur der OHG in Archiv für bürgerl. Recht 5. Bd. 1891, S. 19.

Allgoewer, Die neuen Steuererleichterungen in Stuttgarter Neues Taglatt 1929 Nr. 384.

Anger, Die Einkommensteuer-Vorauszahlungspflicht der offenen Handelsgesellschaften in Deutsche Steuer-Zeitung Jahrgang 1924 S. 149.

Ball, Steuerrecht und Privatrecht, Berlin 1924.

Ball, Aufbringung der Industriebelastung in Deutsche Steuer-Zeitung 1926 S. 6.

Ball, Das Industriebelastungsgesetz in Deutsche Steuer-Zeitung 1924 S. 472.

Bank, Die Rechtsgemeinschaft zur gesamten Hand im Grunderwerbsteuerrecht in Steuer-Archiv 1924 S. 56.

Becker, Das Einkommensteuergesetz von 1925 1. Teil (Handkommentar der Reichssteuergesetze, Stuttgart 1928).

Becker, Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen in Steuer und Wirtschaft 1925 S. 1600.

Becker, Vermögensteuer in Steuer und Wirtschaft 1929 S. 439.

Becker, Einheitliche Feststellung des Gewinns bei Gesellschafts-Verhältnissen in Steuer und Wirtschaft 1928 S. 595.

Becker, Der Entwurf eines Reichsbewertungs-Gesetzes in Steuer und Wirtschaft 1925 S. 479.

Becker, § 26 Abs. 3 Reichsbewertungsgesetz in Steuer und Wirtschaft 1926 S. 20.

Berolzheimer, Erbschaftsteuergesetz von 1919, München 1921.

Berolzheimer, Das Reichsbewertungsgesetz vom 10. August 1925, München 1926.

Beuck, Grunderwerbsteuer-Rücklage gemäß § 7 Ziffer 2 Körperschaftsteuergesetz in Mitteilungen der Steuerstelle der Deutschen Industrie 1922 S. 63.

Beuck, OHG und Gewerbesteuer in Deutsche Steuer-Zeitung 1922 S. 722.

Beuck, Vermögensteuergesetz vom 10. 8. 25 und 31. 3. 26 Berlin 1928.

Boethke, Gesamthandeigentum und Steuern in Bank-Archiv 1924 S. 56.

Boethke, Die Grunderwerbsteuer in Recht und Wirtschaft in Deutsches Steuer-Blatt 1927 S. 76.

Boethke, Grunderwerbsteuer und offene Handelsgesellschaft in Deutsches Steuer-Blatt 1927 S. 417.

Boethke-Bergschmidt, Grunderwerbsteuer-Gesetz, 2. Aufl. 1925.

Breit, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Berlin 1921.

Breunig-Levinski, Reichsnotopfer vom 31. Dez. 1919, Berlin 1921.

Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, I. Bd. Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1927.

Burger-Koch, Rentenbank-Verordnung vom 14. 11. 23. Stuttgart 1924.

Chenaux-Repond, Die Bilanz nach den neuesten Steuergesetzen, Stuttgart 1926.

Clauß, Körperschaftsteuergesetz in Fassung 20. 3. 23, Stuttgart 1923.

Cuno, Zuwachssteuergesetz von 1911, Berlin 1912.

Deiter-Petiscus, Das Grunderwerbsteuerrecht, 1922.

Delgmann, Bewertung des inländischen gewerblichen Vermögens gemäß § 26 Abs. 2 Reichs.Bew.Ges. in Deutsche Steuer-Zeitung 1925 S. 552.

Düringer-Hachenburg, Handelsgesetzbuch 2. Aufl. Mannheim 1917.

Eccius, Die Stellung der OHG als Prozeßpartei in Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht Band 32 (1886).

Erler-Koppe, Die neuen Steuergesetze vom 11. 8. 23. Berlin 1923.

Evers, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz von 1925, 2. Aufl. Berlin 1927.

Evers, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz nach der zweiten Steuernotverordnung vom 19. 12. 23, Berlin 1924.

Kgl. Sächsisches Einkommensteuergesetz vom 2. Juli 1878 Textausg. Leipzig 1882.

Finger, Offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft und Erbschaftsteuer in Deutsches Steuerblatt 1926, S. 587.

Friedländer, Das Darlehen eines Gesellschafters einer OHG an die Firma nach § 26 Abs. 2, Nr. 3 RBew.Gesetz in Deutsches Steuer-Blatt 1927 S. 517.

Friesecke, Zur Frage der Gesellschaftsteuerpflicht bei der Auseinandersetzung zwischen Gesellschaftern einer OHG in Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen 1926 S. 223.

Friesecke, OHG und Steuer in Deutsche Juristen-Zeitung 1925 S. 936.

Fürnrohr, Gesetz über das Reichsnotopfer vom 31. 12. 1919, München 1920.

Fuisting, Preußisches Einkommensteuergesetz vom 24. 6. 1891, Berlin 1894.

Fuisting, Preußische direkte Steuern, Bd. 1 Einkommensteuergesetz in Fassung vom 19. 6. 06. Bd. 2 Ergänzungssteuergesetz vom 14. 7. 1893, Berlin 1907.

Gareis, Das Deutsche Handelsrecht, Berlin 1909.

Gareis-Fuchsberger, Das allgemeine deutsche Handelsgesetzbuch, Berlin 1891.

Geiler, Die Einwirkung des Steuerrechts, insbesondere der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs auf das Recht der Personal-Gesellschaften in Steuer und Wirtschaft 1928 S. 1009.

Gierke, Die Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtsprechung, Berlin 1887.

Gierke, Handelsgesellschaften und bürgerl. Recht in Archiv für bürgerliches Recht Bd. 19 (1901).

Glaser, Einkommensteuergesetz von 1920/21, Berlin 1922.

Goez, Das württembergische Einkommensteuergesetz von 1903, Tübingen 1903.

Goldmann, Handelsgesetzbuch, Berlin 1905.

Goldschmitt, Die steuerliche Rechtsfähigkeit in Juristische Wochenschrift 1923, S. 58.

Greiff, Reichsstempelgesetz vom 3. 7. 1913, Berlin 1914.

Haberland, Rechts- und Wirtschaftsprobleme der offenen Handelsgesellschaft, Dissertation Göttingen 1925.

Hagelberg-Krämer, Grunderwerbsteuergesetz von 1919, 2. Aufl. 1928.

Heilfron, Die Grunderwerbsteuer bei Gesamthandsgemeinschaften in Deutsche Steuer-Zeitung 1923 S. 294.

Herzfeld, Das neue Umsatzsteuergesetz vom 24. 12 19, Stuttgart 1920.

Hiller, Industriebelastung und offene Handelsgesellschaften in Mitteilungen der Steuerstelle der deutschen Industrie 1925 S. 53.

Hirschwald, Die Einkommensbesteuerung der nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen in Deutsche Steuerzeitung 1920 S. 295.

Hoffmann, Kommentar zum Wehrbeitragsgesetz von 1913, Berlin 1913.

Holländer, Die künftige Einkommensbesteuerung der Personal-Gesellschaften in Mitteilungen der Steuerstelle der deutschen Industrie 1925 S. 194.

Keil-Winker, Steuerbuch, Stuttgart 1921.

Keßler, Kapitalverkehrsteuer-Gesetz vom 8. 4. 22, 2. Aufl., Berlin 1927.

Kloß, Kommentar zum Umsatzsteuer-Gesetz (Handkommentar der Reichssteuergesetze), Stuttgart.

Koch, Umsatzsteuergesetz vom 8. 4. 22, Stuttgart 1922.

Kohler, Das Recht des Markenschutzes, Würzburg 1884.

Kohler, Die offene Handelsgesellschaft als juristische Person in Archiv für bürgerliches Recht 40, Bd. 1914.

Kohler, Die offene Handelsgesellschaft als juristische Person in Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht, Band 74 (1913).

Koppe, Jahrbuch des Steuerrechts 1.—8. Jahrgang, Berlin.

Kluckhohn, Die Gesellschaftsteuer bei der Fortsetzung einer OHG mit den Erben eines Gesellschafters in Mitteilungen der Steuerstelle der deutschen Industrie 1927, S. 195.

Kluckhohn, Die Bedeutung der Urkunde für die Gesellschaftsteuer nach Teil I B des Kapitalverkehrsteuergesetzes in Deutsches Steuer-Blatt 1927, S. 340.

Kluckhohn, Die Gesellschaftsteuer beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer offenen Handelsgesellschaft in Mitteilungen der Steuerstelle der deutschen Industrie 1926, S. 410.

Kloß, Die Umsatzsteuer und die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs in Steuer und Wirtschaft 1922, S. 306.

Kipp, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz von 1925, Berlin 1926.

Kahn, Kapitalertragsteuergesetz vom 29. 3. 20, München 1920.

Karger, Die Besteuerung der Gesellschaftsformen, Berlin 1922.

Laband, Beiträge zur Dogmatik der Handelsgesellschaften in Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht Bd. 30 31 (1885).
Landgraf, Reichsstempelgesetz vom 27. 4. 1894, Berlin 1894.
Lindemann, Grunderwerbsteuergesetz von 1919, 2. Aufl. 1926.
Lion, Das Bilanzsteuerrecht, Berlin 1922.
Lion, Grunderwerbsteuergesetz vom 12. 9. 1919, Berlin 1920.
Lion, Steuerliche offene Handelsgesellschaften in Deutsche Steuer-Zeitung 1926, S. 333.
Macheus, Gesellschaftliche Beteiligung und Kapitalertragsteuer-Pflicht in Deutsche Steuer-Zeitung 1922, S. 984.
Maier, Inwieweit entstehen Grunderwerbsteuerpflichten beim Ein- und Austritt von Gesellschaftern bei den Gesellschaften des Handelsrecht in Allgemeiner Steuer-Rundschau 1922, S. 38.
Marcuse, Das neue Reichssteuerrecht. Berlin 1924.
Martell, Rechtsverhältnisse der offenen Handelsgesellschaft in Zeitschrift für Gesellschaftswesen 1925, Heft 4.
Merk, Reichssteuergesetze, Heidelberg 1928.
Metz, Fragen zur steuerlichen Behandlung der offenen Handelsgesellschaft in Mitteilungen der Steuerstelle der Deutschen Industrie 1929, S. 69.
Mirre, Kapitalverkehrsteuergesetz vom 8. 4. 1922 (Handkommentar der Reichssteuergesetze Band 7) 1927.
Mirre, Körperschaftsteuergesetz vom 10. 8. 1925 (Handkommentar der Reichssteuergesetze Band 3) 1926.
Mrozek, Besitzsteuergesetz vom 3. 7. 1913, Berlin 1917.
Olbertz, Vermögensteuer-Vorauszahlungen der offenen Handelsgesellschaft in Mitteilungen der Steuerstelle der Deutschen Industrie 1926, S. 119.
Ott, Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung vom 11. 3. 1927 (Handkommentar der Reichssteuergesetze Band 8) 1927.
Ott, Grunderwerbsteuergesetz vom 12. 9. 1919, 2. Aufl. Stuttgart 1923.
Ott, Die offene Handelsgesellschaft und die einzelnen Steuern in Steuer und Wirtschaft 1924, S. 813.
Ott, Die Rechtsfähigkeit der offenen Handelsgesellschaft bei den Verkehrsteuern in Bank-Archiv 1923/4, S. 277.
Ott, Steuerpflichtiger Umsatz zwischen offenen Handelsgesellschaften, die aus denselben Personen bestehen, in Deutsches Steuerblatt 1924, S. 19.
Ott, Berechnung der Grunderwerbsteuer, wenn die Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft auf diese Grundstücke übertragen, deren Miteigentümer sie nach Bruchteilen im Verhältnis ihrer Beteiligung am Gesellschaftsvermögen sind, in Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen 1926 Heft 7/8, S. 175.
Peikert, Die Rechtsnatur der offenen Handelsgesellschaft, Dissertation Breslau 1925.
Pick, Die erste Aufbringung der Industriebelastung, in Mitteilungen der Steuerstelle der deutschen Industrie, 1925, S. 402.

Pissel, Die steuerliche Behandlung von Teilhabern der offenen Handelsgesellschaft bei der Einkommensteuer, in Deutsche Steuer-Zeitung 1924, S. 209.

Pissel, Die Behandlung des Gewinns des offenen Handelsgesellschafters bei der Vermögen- und Einkommensteuer, in Deutsche Steuer-Zeitung 1928, S. 879.

v. Pistorius, Unser Steuerrecht I. u. II. Teil, Stuttgart 1928 und 1929.

v. Pistorius, Das württ. EinkommenSt.Ges. Stuttgart, 3. Aufl. 1912.

v. Pistorius, Vorlesungen über „Finanzwissenschaft" u. „Steuerrecht".

Popitz, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz vom 8. 5. 26, 3. Aufl., Berlin 1928.

Popitz, Die Besteuerung von Grundstücksübertragungen durch einen Gesellschafter an eine Gesellschaft nach bisherigem Recht und nach dem Grunderwerbsteuergesetz von 1919, in Deutsches Steuerblatt 1920, S. 135.

Rösler, Kommentar zum wüttembergischen Gewerbesteuergesetz vom 7. 1. 27, Stuttgart 1927.

Rohde, Offene Handelsgesellschaft und Kapitalertragsteuer, in Deutsche Steuer-Zeitung 1922, S. 924.

Rüde-Mühe-Hauser, Reichsabgabenordnung v. 1919, Stuttgart 1922.

Scholz, Umsatzsteuergesetz (Handbuch des Steuerrechts Abt. V), Köln.

Staub-Pinner, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 10. Aufl., Berlin.

Stier-Somlo, Kommentar zum Zuwachssteuergesetz vom 14. 2. 1911, Nürnberg.

Strutz, Steueraufwertungsverordnung vom 11./18. 10. 1923, Stuttgart 1924.

Strutz, Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs und Gesetz über eine außerordentliche Kriegsabgabe 1919, Berlin.

Strutz, Kommentar zum Kriegssteuergesetz vom 21. 6. 16, Berlin 1917.

Strutz, Steuernotverordnungen vom 7. und 19. 12. 23, Stuttgart 1924.

Strutz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, Band I und II, Berlin 1929.

Strutz, Handbuch des Reichssteuerrechts, Berlin 1927.

Veiel, Kapitalverkehrsteuergesetz in der Fassung vom 20. 3. 1923, Stuttgart 1924.

Veiel, Kapitalverkehrsteuergesetz nach den Durchführungsbestimmungen vom 22. 7. 1927, Stuttgart 1927.

Veiel, Aenderungen der Kapitalverkehrsteuer durch die zweite Steuernotverordnung, Stuttgart 1924.

Vollmer, Die Einkommensteuer in Württemberg nach dem Gesetz vom 8. August 1903, Tübingen.

Wachler, Das kgl. sächsische Einkommensteuergesetz von 1900 in der Fassung vom 15. 6. 1908, Leipzig 1908.

Wassermann, Die Besteuerung der offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften in Mitteilungen der Steuerstelle der deutschen Industrie 1926, S. 107.

Will, Die Wirkungen der steuerlichen Rechtsfähigkeit der offenen Handelsgesellschaft, Dissertation Bonn 1924.

Wirtschaftliche Kurzbriefe Jahrgang 1928/9, Berlin.

Wünschmann, Die Belastung der verschiedenen Gesellschaftsformen nach den neuen Steuergesetzen in Steuer und Wirtschaft 1925, S. 1732.

Wünschmann, Zur Industriebelastung in Allgemeine Steuer-Rundschau 1924, S. 410.

Zarden, Zwangsanleihegesetz vom 20. 7. 22, Berlin 1923.

Zehnter, Badisches Vermögensteuergesetz vom 28. 9. 1906, Mannheim 1911.

Zimmermann, Das Badische Einkommensteuergesetz von 1884, Karlsruhe 1907.

Zimmermann, Badisches Vermögensteuergesetz vom 28. 9. 1906.

Zimmermann, Reichserbschaftssteuergesetz vom 3. 6. 1906, München 1911.

Zimmermann, Der Wehrbeitrag, Stuttgart 1913.

Zimmermann, Zuwachssteuergesetz vom 14. 2. 1911, Stuttgart 1911.

Zimmermann, Kriegsabgabegesetz für 1919, Stuttgart 1919.

Zimmermann, Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs vom 10. 9. 19, Stuttgart.

Zimmermann, Kommentar zum Einkommensteuergesetz von 1920 21, Stuttgart 1921.

Zimmermann, Einkommensteuergesetz vom 20. 3. 23, Stuttgart 1923.

Zimmermann, Vermögensteuergesetz vom 8. 4. 22, Stuttgart 1923.

Zimmermann, Vermögensteuergesetz in der Fassung vom 20. 3. 23, Stuttgart 1923.

Zimmermann, Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 25, Stuttgart 1925.

Zimmermann, Vermögensteuergesetz vom 10. 8. 25, Stuttgart 1925.

Zimmermann-Mühe, Reichsnotopfer v. 31. 12. 1919, Stuttgart 1920.

Zimmermann-Mühe, Gesetz über beschleunigte Veranlagung und Erhebung des Reichsnotopfers vom 22. 12. 20, Stuttgart 1921.

Zimmermann-Mühe, Erbschaftssteuergesetz vom 10. 9. 1919, Stuttgart 1919.

Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Artikel „Handelsgesellschaften" von Geiler-Ehrenberg.

Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen, 5 Jahrg., 5. Heft „Die Besteuerung der verschiedenen Unternehmungsformen."

I. Teil.

Die Rechtsnatur der offenen Handelsgesellschaft nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs und des bürgerl. Gesetzbuchs.

Die OHG, die unter den verschiedenen Unternehmungsformen als eine der ältesten angesehen werden kann, steht heute noch der Zahl nach in Handel und Industrie an der Spitze, hat also trotz der zur Zeit herrschenden Konzentrations-Bewegung neben den modernen Gesellschaftsformen der A.-G. und G. m. b. H. im Wirtschaftsleben immer noch eine große Bedeutung.

1. Begriff der OHG.

Die OHG ist eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist und bei der die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern bei keinem Gesellschafter beschränkt ist[1]). Durch den besonderen Zweck der Gesellschaft — Betrieb eines Handelsgewerbes — und durch die unbeschränkte und unbeschränkbare Haftung der Gesellschafter gegenüber den Gesellschaftsgläubigern unterscheidet sich die OHG von der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts[2]). Zweck der OHG kann nur sein der Betrieb eines Handelsgewerbes im Sinne von § 1 bis 3 HGB, wonach unter das Handelsgewerbe nicht nur der Handel im engeren Sinne, sondern auch der Gewerbebetrieb mit Ausschluß nur des Handwerks und mit Einschluß des Transportgewerbes fällt.

Die OHG ist also nicht anwendbar für Personen-Vereinigungen, die überhaupt kein Gewerbe oder zwar ein Gewerbe, aber kein Handelsgewerbe treiben; ferner nicht für Handwerker und Kleingewerbetreibende gemäß § 4 HGB. Ist aber eine Personen-Vereinigung im Handels-Register als OHG eingetragen, so können die Gesellschafter weder unter sich noch gegen einen Dritten, der sich auf die Eintragung beruft, einwenden, daß das von der Gesellschaft betriebene Gewerbe kein Handelsgewerbe sei oder daß sie in Wahrheit keinen oder nur einen ungültigen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen hätten.

[1]) Staub, HGB § 105, Anm. 1.
[2]) §§ 718, 719 BGB.

2. Gründung der OHG.

Die Gründung der OHG erfolgt wie bei jeder anderen Gesellschaft durch Abschluß eines Gesellschafts-Vertrages, der nach dem Gesetz an keine Form gebunden ist; er kann schriftlich oder auch mündlich geschehen. Das Prinzip des formlosen Vertragsabschlusses wird jedoch durchbrochen in dem Fall, daß einer der eintretenden Gesellschafter ein Grundstück in das Gesellschafts-Vermögen einbringt. In diesem Fall bedarf der Gesellschafts-Vertrag, wie jeder Vertrag, durch den sich jemand verpflichtet, einem anderen sein Eigentum an einem Grundstück zu übertragen, unter allen Umständen der gerichtlichen oder notariellen Beurkundung. Wird die Beurkundung unterlassen, so sind derartige abgeschlossene Gesellschafts-Verträge ungültig.

Nach Abschluß des Gesellschafts-Vertrags hat eine Anmeldung der OHG bei dem Gericht zu erfolgen, in dessen Bezirk die neue Gesellschaft ihren Sitz hat, und zwar von allen Gesellschaftern, also auch von denen, die vielleicht von der Vertretung der Gesellschaft oder der Geschäftsführung ausgeschlossen sind. Die Anmeldung muß folgende Angaben enthalten:

1. den Namen, Vornamen, Stand und Wohnort jedes Gesellschafters;
2. die Firma der Gesellschaft und den Ort, an dem sie ihren Sitz hat;
3) den Zeitpunkt, mit welchem die Gesellschaft begonnen hat[1]).

Neben diesen gesetzlich vorgeschriebenen Angaben werden in der Praxis meistens freiwillig noch weitere Daten bekannt gegeben, insbesondere der Geschäftszweig und die genaue Adresse der Gesellschaft.

Hat der Register-Richter keine Einwendungen gegen die Anmeldung erhoben, so erfolgt (nunmehr) die Eintragung der OHG in das Handels-Register. Die Bekanntmachung und Veröffentlichung der Eintragung ins Handels-Register findet im Deutschen Reichs-Anzeiger und in mindestens einem anderen Blatte statt.

Von der Entstehung der Gesellschaft unter den Gesellschaftern ist ihr Wirksamwerden nach außen zu unterscheiden. Diese

[1]) § 106 HGB.

Wirksamkeit gegenüber Dritten tritt nicht mit dem Abschluß des Gesellschafts-Vertrages, sondern erst mit dem tatsächlichen Beginn des Handelsgewerbes, spätestens jedoch mit der Eintragung ins Handels-Register ein.

Die OHG hat die Pflicht, eine Firma anzunehmen. Diese Firma muß den Namen wenigstens eines der Gesellschafter mit einem das Vorhandensein einer Gesellschaft andeutenden Zusatz oder die Namen aller Gesellschafter enthalten. Die Namen anderer Personen als der persönlich haftenden Gesellschafter dürfen nicht in die Firma aufgenommen werden [1]). Dagegen können zu dem Hauptbestandteil der Firma Zusätze gemacht werden, ob sie eine Beziehung zur Branche des Geschäfts haben oder nicht; die Zusätze dürfen aber keine Täuschung über Art und Umfang des Geschäfts oder über die Verhältnisse der Gesellschafter herbeiführen.

Gemäß § 6 HGB sind die Gesellschafter der OHG als solche Kaufleute. Diese Kaufmanns-Eigenschaft entsteht mit dem Beginn des Betriebs des Handelsgewerbes. Handelt es sich um Betriebe nach §§ 2 und 3 HGB, so entsteht die Kaufmannseigenschaft erst mit der Eintragung der OHG in das Handels-Register.

3. Rechtsverhältnis der Gesellschafter untereinander.

Für das Rechtsverhältnis der Gesellschafter untereinander ist grundsätzlich zunächst der Gesellschafts-Vertrag maßgebend. Erst dann, wenn der Gesellschafts-Vertrag eine das Innenverhältnis betreffende Frage nicht regelt, gelangen die Vorschriften der §§ 110 bis 122 HGB zur Anwendung. Zur Ergänzung kommen noch die Bestimmungen über die bürgerliche Gesellschaft §§ 705 ff. BGB und die allgemeinen Vorschriften des BGB in Frage. Bei der Auslegung des Gesellschafts-Vertrags ist zu berücksichtigen, daß die OHG voll und ganz auf dem gegenseitigen Vertrauen der einzelnen Teilhaber aufgebaut ist. Die Grundsätze von Treu und Glauben (§ 138 BGB) sind daher bei der Feststellung des Vertragsinhalts von größter Bedeutung.

a) Gesellschafterbeschlüsse.

Zur Feststellung des Gemeinschaftswillens bedarf es einer Beschlußfassung der Gesellschafter. Für die von der Gesell-

---

[1]) § 19 Abs. 1 und 4 HGB.

schaft zu fassenden Beschlüsse ist die Zustimmung aller zur Mitwirkung an der Beschlußfassung berufenen Gesellschafter notwendig. Im Gesellschafts-Vertrag kann aber bestimmt werden, daß für Gesellschafterbeschlüsse Stimmenmehrheit entscheidet. Im Zweifelsfall ist die Mehrheit nach der Zahl der Gesellschafter zu berechnen [1]). Der Vertrag kann aber auch irgend eine andere Berechnungsart — nach der Höhe der Einlagen u. dgl. m. — vorschreiben. Ueber die Form der Beschlüsse ist nichts bestimmt.

b) Geschäftsführung.

Die Geschäftsführung umschließt alle diejenigen Geschäfte und Handlungen, die sich als Betätigungen der gemeinsamen Wirtschaftsorganisation in der Richtung auf den Gesellschaftszweck darstellen. Zur Geschäftsführung gehören daher alle die Akte nicht, die die Grundlage des Gesellschafts-Verhältnisses betreffen [2]). Alle Gesellschafter sind nach dem Gesetz zur Geschäftsführung berechtigt und verpflichtet. Im Gesellschafts-Vertrag kann aber vereinbart werden, daß nur einer oder einige Gesellschafter die Geschäfte der OHG führen sollen, während die übrigen Gesellschafter von der Geschäftsführung ausgeschlossen sein sollen. Diese letzteren Gesellschafter können indes jederzeit sich von den Angelegenheiten der Gesellschaft persönlich unterrichten, die Handelsbücher und die Papiere der Gesellschaft einsehen und sich aus ihnen eine Bilanz anfertigen. Der Gesellschafts-Vertrag kann auch dieses Recht ausschließen oder beschränken. Eine solche Vereinbarung steht aber der Geltendmachung des Rechts nicht entgegen, wenn Verdacht unredlicher Geschäftsführung vorliegt [3]). Gemäß § 115 HGB ist jeder geschäftsführende Gesellschafter berechtigt, allein zu handeln, im Gegensatz zu § 709 BGB, der bestimmt, daß die Führung der Geschäfte der bürgerlichen Gesellschaft den Gesellschaftern gemeinschaftlich zusteht. Widerspricht jedoch ein anderer geschäftsführender Gesellschafter der Vornahme einer Handlung, so muß sie unterbleiben. Es kann aber auch vertraglich die Geschäftsführung durch alle Gesellschafter vereinbart sein. Dann bedarf es für jedes Geschäft der Zustimmung aller Gesellschafter, es sei denn, daß Gefahr im Verzuge

---

[1]) § 119 HGB.
[2]) Düringer-Hachenburg HGB § 114 Anm. 2
[3]) § 118 HGB.

ist [1]). Der Gesellschaftsvertrag kann die Geschäftsführung auch in modifizierter Form einführen, z. B. können von 3 Teilhabern nur 2 zur Geschäftsführung zugelassen werden. Zur Vornahme eines Geschäfts bedarf es dann nur der Zustimmung dieser zwei Gesellschafter.

Bei der Bestellung eines Prokuristen müssen alle geschäftsführenden Gesellschafter ihre Zustimmung dazu geben, es sei denn, daß Gefahr im Verzuge ist [2]).

Die Befugnis zur Geschäftsführung kann jedem Gesellschafter auf Antrag der übrigen durch gerichtliche Entscheidung entzogen werden, wenn ein wichtiger Grund vorliegt. Ein solcher Grund ist insbesondere grobe Pflichtverletzung oder Unfähigkeit zu ordnungsmäßiger Geschäftsführung [3]).

c) Konkurrenz-Verbot.

Alle offenen Handelsgesellschafter, auch die von der Geschäftsführung ausgeschlossenen, trifft das Wettbewerbsverbot der §§ 112/113 HGB. Jeder Gesellschafter darf ohne Einwilligung der anderen weder in dem Handelszweige der Gesellschaft Geschäfte machen, noch an einer anderen gleichartigen Handelsgesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter teilnehmen. Verletzt ein Gesellschafter diese Verpflichtung, so kann die Gesellschaft Schadensersatz fordern oder statt dessen von dem Gesellschafter verlangen, daß er die für eigene Rechnung getätigten Geschäfte als für Rechnung der Gesellschaft eingegangen gelten lasse und die bereits bezogene Vergütung herausgebe bezw. seinen Anspruch auf die Vergütung an sie abtrete.

d) Gesellschafts-Vermögen.

Die OHG besitzt ein Gesellschafts-Vermögen, das sich aus den Beiträgen der Gesellschafter und dem Erwerb aus der Geschäftsführung zusammensetzt. Für dieses Vermögen gelten die Vorschriften des BGB. So bestimmen die §§ 718 und 719 Abs. 1, daß die Beiträge der Gesellschafter und die durch die Geschäftsführung für die Gesellschaft erworbenen Gegenstände gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter werden. Eigentümer des Gesellschafts-Vermögens sind also die Gesellschafter in ihrer Gesamtheit. Der einzelne Gesellschafter hat keinen bestimmten oder bestimmbaren quotenmäßigen Anteil am Gesellschafts-

[1]) § 115 Abs. 2 HGB.
[2]) § 116 Abs. 3 HGB.
[3]) § 117 HGB.

Vermögen oder an den einzelnen Gegenständen. Kein Gesellschafter kann über Gegenstände des Gesellschafts-Vermögens verfügen, es sei denn, daß er zur Geschäftsführung befugt ist. Der einzelne Gesellschafter kann aber auch nicht über seine Mitberechtigung an einem Gegenstand des Gesellschafts-Vermögens verfügen. Es bestehen keine dinglichen Anteilsrechte der Gesellschafter an dem Vermögen der OHG.

Das Gesellschafts-Vermögen ist in die einzelnen Kapitalkonten der Gesellschafter zerlegt. Der Kapitalanteil eines Gesellschafters — wie er im Kapitalkonto verzeichnet ist — bringt ziffernmäßig seine wirtschaftliche Beteiligung am Gesellschafts-Vermögen zum Ausdruck. Er ist nicht die Feststellung des Guthabens oder der Schuld des Gesellschafters, sondern die rechnerische Veranschaulichung dessen, wie hoch sich das Guthaben oder die Schuld des Gesellschafters belaufen würde, wenn unter Zugrundelegung und nach Maßgabe der Bilanz die sofortige Realisierung der sämtlichen Aktiven und Passiven vorgenommen würde[1]). Der Kapitalanteil ist, ebenso wie das Gesellschaftskapital, nicht fest, sondern mit diesem veränderlich. Auf den einzelnen Kapitalkonten erscheinen die „Einlagen" der Gesellschafter, das sind diejenigen vermögenswerten Gegenstände, die die Gesellschafter der Gesellschaft zu Eigentum überlassen. Die Höhe dieser Beiträge bestimmt der Gesellschafts-Vertrag.

Neben den Beträgen schuldet der Gesellschafter seiner Gesellschaft auch die Herausgabe alles dessen, was er für sie erlangt hat. Dazu kommt noch eine besondere Verzinsungspflicht, wenn der Gesellschafter seine vereinbarte Geldeinlage nicht zur rechten Zeit einzahlt oder eingenommenes Gesellschaftsgeld nicht rechtzeitig an die Gesellschaftskasse abliefert oder unbefugt Geld aus der Gesellschaftskasse für sich entnimmt[2]).

e) Verteilung von Gewinn und Verlust.

Der OHG obliegt als Kaufmann gemäß §§ 5 und 38 HGB die Pflicht, ordnungsmäßige Bücher zu führen, also bei Errichtung der Gesellschaft eine Eröffnungsbilanz und von da an periodisch am Schlusse eines jeden Geschäftsjahres eine Jahresbilanz aufzumachen. Die Jahresbilanz bildet die Grundlage für die Ermittlung und Verteilung des Gewinns bezw. Verlusts. In der Bilanz der OHG erscheinen auf der Passiv-Seite die stets

[1]) Goldmann HGB § 120 Anm. 2 I, 2.
[2]) § 111 Abs. 1 HGB.

schwankenden Kapitalkonten der Gesellschafter [1]). Die ordentliche Jahresbilanz der OHG zeigt deshalb nicht das Verhältnis des End-Geschäftsvermögens verglichen mit dem Anfangsvermögen, sondern nur die Veränderung gegenüber dem am Schlusse des vorigen Geschäftsjahrs vorhandenen Gesellschafts-Vermögen. Die Bildung von Reserve-Fonds in der Bilanz ist im HGB nicht vorgesehen, aber zulässig.

Für die Beteiligung der Gesellschafter am Gewinn und Verlust sind in erster Linie die Vereinbarungen im Gesellschafts-Vertrag maßgebend. Für den Fall, daß keine besonderen Vereinbarungen getroffen sind, greifen die gesetzlichen Regeln der §§ 120 bis 122 HGB Platz. Am Schlusse eines jeden Geschäftsjahrs wird auf Grund der Bilanz der Gewinn oder Verlust der Gesellschaft errechnet. Von dem Gewinn gebührt jedem Gesellschafter zunächst ein Anteil von 4% seines Kapitalanteils. Reicht der Gewinn hierzu nicht aus, so bestimmen sich die Anteile nach einem niedrigeren Satze. Ist der Gewinn größer, so wird der überschießende Betrag nach Köpfen verteilt. Der ganze Gewinnanteil wird dem Kapital-Konto jedes Gesellschafters zugeschrieben. Ein evtl. errechneter Verlust wird nach Köpfen verteilt und von den einzelnen Kapitalkonten abgeschrieben.

Jeder Gesellschafter ist gemäß § 122 HGB berechtigt, aus der Gesellschaftskasse Geld bis zum Betrage von 4% seines für das letzte Geschäftsjahr festgestellten Kapitalanteils zu seinen Lasten zu erheben. Außerdem kann er die Auszahlung seines den obigen Betrag übersteigenden Anteils am Gewinn des letzten Jahrs verlangen, aber nur dann, wenn es der Gesellschaft nicht zum offenbaren Schaden gereicht. Im übrigen ist der einzelne Gesellschafter nicht befugt, ohne Einwilligung der anderen seinen Kapitalanteil zu vermindern.

4. Rechtsverhältnis der Gesellschaft zu Dritten.

Die OHG besitzt in ihrem Auftreten Dritten gegenüber eine große Selbständigkeit. Sie ist aber keine juristische Person, sondern nach dem geltenden Recht eine von dem Rechtsprinzip der gesamten Hand beherrschte Gesellschaft. Träger der Rechte und Pflichten der OHG sind die einzelnen Gesellschafter. Die Gesellschafter sind zusammengeschlossen zu einer nach außen

[1]) Reisch-Kreibig Bilanz und Steuer 2. Aufl. S. 296 ff.

selbständig auftretenden Einheit. Diese Zusammenfassung der Gesellschafter findet ihren formalen Ausdruck in der „Firma" der OHG. Die Firma der OHG ist nicht die Firma eines selbständigen Rechtssubjekts; sie faßt vielmehr nur die Gesamtheit der Gesellschafter als Inhaber des Gesellschafts-Vermögens unter einer einheitlichen Bezeichnung zusammen [1]).

Unter dieser Firma kann die OHG Rechte aller Art (Privatrechte und Befugnisse des öffentlichen Rechts) und Verbindlichkeiten aller Art (auch öffentlich-rechtliche Pflichten) eingehen. Dagegen kann sie nicht mit Strafen belegt werden. Ferner kann sie unter ihrer Firma Eigentum und sonstige dingliche Rechte an Grundstücken erwerben. Außerdem kann die OHG unter ihrer Firma vor Gericht klagen und verklagt werden. Im Prozeß ist die OHG zwar parteifähig, aber nicht prozeßfähig. Sie wird durch die Gesellschafter vertreten; materiellrechtliche Partei sind die Gesellschafter. Die Gesellschafter können also nicht als Zeugen vernommen werden. Umgekehrt kann der Parteieid allen Gesellschaftern auferlegt werden [2]). Ebenso haben alle Gesellschafter den Offenbarungs-Eid hinsichtlich des Gesellschafts-Vermögens zu leisten.

a) Vertretung der Gesellschaft.

Das Recht, die Gesellschaft im Geschäftsleben Dritten gegenüber zu vertreten, steht gemäß § 125 HGB grundsätzlich jedem Gesellschafter zu, im Gegensatz zur Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, bei der die Gesellschafter nur in ihrer Gesamtheit zur Vertretung der Gesellschaft ermächtigt sind [3]). Doch können auch hier im Gesellschafts-Vertrag die verschiedensten Regelungen getroffen werden. Es können einzelne Gesellschafter von der Vertretung gänzlich ausgeschlossen werden oder es kann sog. Gesamtvertretung vereinbart werden in der Weise, daß alle oder mehrere Gesellschafter nur in Gemeinschaft zur Vertretung berechtigt sein sollen. Schließlich kann bestimmt werden, daß die Gesellschafter, wenn nicht mehrere zusammen handeln, nur in Gemeinschaft mit einem Prokuristen die OHG vertreten dürfen. Alle derartigen Vereinbarungen im Gesellschafts-Vertrag müssen aber von sämtlichen Gesell-

[1]) Düringer-Hachenburg HGB § 124 Anm. 1.

[2]) Düringer-Hachenburg HGB § 124 Anm. 10 — dagegen Staub Anm. 12 und Goldmann Anm. 9.

[3]) §§ 709 und 714 BGB.

schaftern zur Eintragung ins Handelsregister angemeldet werden [1]). Der Umfang der Vertretungsmacht des einzelnen Gesellschafters ist sehr weit gesteckt. Sie erstreckt sich grundsätzlich auf alle gerichtlichen und außergerichtlichen Geschäfte und Rechtshandlungen einschließlich der Veräußerung und Belastung von Grundstücken sowie der Erteilung und des Widerrufs einer Prokura; Dritten gegenüber darf sie nicht eingeschränkt werden [2]). Im Innenverhältnis kann allerdings die Vertretungsbefugnis enger bemessen werden. Ebenso wie die Geschäftsführungsbefugnis kann auch die Vertretungsmacht einem Gesellschafter auf Antrag aller übrigen durch gerichtlichen Beschluß entzogen werden, wenn ein wichtiger Grund wie grobe Pflichtverletzung oder Unfähigkeit zur ordnungsmäßigen Vertretung der Gesellschaft vorliegt.

b) Gesellschafts-Schulden.

Für die Gesellschafts-Schulden, d. h. die Verbindlichkeiten, die die Gesellschafter im Wirtschaftsleben unter der Firma der Gesellschaft eingehen, und evtl. Verpflichtungen aus unerlaubten Handlungen, die einzelne Gesellschafter in Ausübung der ihnen von der Gesellschaft übertragenen Verrichtungen begehen, haftet zunächst das gesamte Gesellschafts-Vermögen. Daneben haftet dafür noch jeder Gesellschafter gesamtschuldnerisch mit seinem gesamten Privat-Vermögen. Diese Haftung ist Dritten gegenüber nicht ausschließbar. Der Gläubiger der Gesellschaft kann zu seiner Befriedigung entweder die Gesellschaft allein oder neben ihr alle oder auch nur einen Gesellschafter verklagen oder er kann eine Klage gegen die OHG unterlassen und nur alle Gesellschafter oder einzelne oder einen einzigen Gesellschafter auf Zahlung der Gesellschafts-Schuld verklagen. Bis zur völligen Zahlung der ganzen Gesellschafts-Schuld haften nach wie vor alle Gesellschafter gegenüber dem Gläubiger. Der vom Gläubiger in Anspruch genommene Gesellschafter kann aber alle die Einwendungen bringen, die von der Gesellschaft erhoben werden können. Außerdem hat er das Recht, die Befriedigung des Gläubigers zu verweigern, solange der Gesellschaft das Recht zusteht, das der Verbindlichkeit zu Grunde liegende Rechtsgeschäft anzufechten [3]). Die Erfüllung des einzelnen Gesellschafters wirkt für alle.

[1]) § 125 Abs. 4 HGB.
[2]) § 126 HGB.
[3]) § 129 HGB.

Zur Zwangsvollstreckung in das Gesellschafts-Vermögen ist ein gegen die Gesellschaft gerichteter vollstreckbarer Schuldtitel erforderlich. Mit diesem gegen die Gesellschaft gerichteten Titel kann nur gegen die Gesellschaft, nicht auch gegen die einzelnen Gesellschafter vorgegangen werden. Die Zwangsvollstreckung gegen den einzelnen Gesellschafter ist vielmehr nur möglich, wenn dieser selbst verklagt und gegen ihn ein vollstreckbarer Schuldtitel ergangen ist. Das in der Gesellschaft steckende Vermögen des einzelnen Gesellschafters ist also von seinem Privat-Vermögen formell gesondert. Für Privat-Schulden des Gesellschafters haftet das Gesellschafts-Vermögen nicht. Dagegen kann der Privat-Gläubiger den etwaigen Gewinnanteil des Gesellschafters mit Arrest oder einer Beschlagnahme belegen lassen.

5. Wechsel in der Person der Gesellschafter.

Auch bei der OHG kann, wie bei der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, ein Wechsel im Bestande der Mitglieder stattfinden, ohne daß die Identität der Gesellschaft berührt wird. Ein solcher Wechsel im Gesellschafter-Bestande kann erfolgen durch den Eintritt eines neuen oder Austritt eines alten Gesellschafters, ferner durch das Einrücken der Erben an die Stelle des verstorbenen Gesellschafters.

Der Eintritt eines neuen Gesellschafters kann nur mit Zustimmung aller alten Gesellschafter oder dann erfolgen, wenn eine entsprechende Vereinbarung im Gesellschafts-Vertrag getroffen ist. Der zwischen dem neuen Gesellschafter und den alten Gesellschaftern abgeschlossene Aufnahmevertrag bedarf der notariellen Form nur dann, wenn der neue Gesellschafter Grundstücke in die Firma einbringt. Durch den Eintritt erwirbt der neue Gesellschafter sofort einen Anteil am Gesellschafts-Vermögen; ebenso haftet er aber auch wie alle übrigen Gesellschafter für die Schulden der Gesellschaft, und zwar für die vor seinem Eintritt eingegangenen, ihm gar nicht bekannten Schulden genau so wie für die neuen nach seinem Eintritt begründeten Schulden. Eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten gegenüber unwirksam [1]).

Der Austritt eines Gesellschafters bei Fortbestehen der Gesellschaft ist nur bei Gesellschaften mit mehr als zwei Mitgliedern möglich, sonst müßte man von einer Auflösung der Gesellschaft sprechen. Bei Gesellschaften, die nur aus zwei Mit-

[1]) § 130 HGB.

gliedern bestehen, ist ein Austritt eines Gesellschafters und Fortbestehen der Gesellschaft nur möglich, wenn an Stelle des alten sofort ein neuer Gesellschafter tritt.

Grundsätzlich erfolgt der Austritt eines Gesellschafters durch einen Entlassungs-Vertrag. Dazu ist Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich. Fortsetzung der Gesellschaft durch die übrig bleibenden Gesellschafter ist möglich, wenn dies im Gesellschafts-Vertrag ausdrücklich vereinbart ist[1]); außerdem, wenn ein Gesellschafter, in dessen Person für die Gesellschafter ein Grund liegt, die Auflösung zu verlangen, vom Gericht auf besonderen Antrag aus der Gesellschaft ausgeschlossen wird[2]); und endlich, wenn die Gesellschafter beschließen, die Gesellschaft weiterzuführen, nachdem der Privat-Gläubiger eines Gesellschafters nach § 135 HGB (s. weiter unten) die OHG ordnungsmäßig gekündigt hat oder der Konkurs über das Vermögen eines Gesellschafters ausgesprochen worden ist. In diesem Falle scheidet der betreffende Gesellschafter mit dem Ende des Geschäftsjahres aus der Gesellschaft aus[3]). Der Anteil des Ausscheidenden am Gesellschafts-Vermögen wächst den in der Gesellschaft bleibenden zu, während seine Haftung für die Gesellschafts-Schulden erst in 5 Jahren seit dem Tage, an dem sein Ausscheiden im Handelsregister eingetragen ist, verjährt. Zur Feststellung und Auszahlung des Abfindungsguthabens ist eine Neubewertung des Gesellschafts-Vermögens vorzunehmen. Hierüber werden stets im Gesellschafts-Vertrag besondere Bestimmungen getroffen.

Sind an einer OHG nur zwei Gesellschafter beteiligt, so kann, wenn in der Person des einen von ihnen die Voraussetzungen liegen, unter denen seine Ausschließung zulässig ist, der andere Gesellschafter vom Gericht für berechtigt erklärt werden, das Geschäft ohne Liquidation mit Aktiven und Passiven zu übernehmen. Macht außerdem bei einer OHG ein Privat-Gläubiger eines Gesellschafters von der Kündigungsbefugnis nach § 135 HGB[4]) Gebrauch oder wird über das Vermögen

[1]) § 138 HGB.
[2]) § 140 HGB.
[3]) § 141 HGB.
[4]) § 135 HGB: Hat ein Privatgläubiger eines Gesellschafters, nachdem innerhalb der letzten 6 Monate eine Zwangsvollstreckung in das bewegliche Vermögen des Gesellschafters ohne Erfolg versucht ist, auf Grund eines nicht bloß vorläufig vollstreckbaren Schuldtitels die Pfändung und Ueberweisung des Anspruchs auf dasjenige erwirkt, was dem Gesellschafter bei der Auseinandersetzung zukommt, so kann er die

eines Gesellschafters der Konkurs eröffnet, so ist der andere Gesellschafter berechtigt, das Geschäft in der oben bezeichneten Weise zu übernehmen [1]).

Die OHG wird, ihrem individualistischen Gedanken entsprechend, grundsätzlich durch den Tod eines ihrer Gesellschafter aufgelöst [2]). Nun kann aber im Gesellschafts-Vertrag bestimmt werden, daß die Gesellschaft im Falle des Todes eines Gesellschafters mit dessen Erben fortgesetzt werden soll. Die Erben haben nach § 139 HGB das Recht, zu verlangen, daß ihnen unter Belassung des bisherigen Gewinnanteils die Stellung von Kommanditisten eingeräumt wird und daß die auf sie fallenden Teile der Einlage des Erblassers als Kommanditeinlagen anerkannt werden. Sind die übrigen Gesellschafter mit dieser Forderung nicht einverstanden, so können die Erben ohne Einhalten einer Kündigungsfrist ausscheiden. Die Ausübung dieser Rechte ist dem einzelnen Erben nur innerhalb dreier Monate nach dem Zeitpunkt, in welchem er von der Erbschaft Kenntnis erlangt hat, möglich. Scheidet der Erbe innerhalb der obigen Frist aus der Gesellschaft aus oder wird er Kommanditist, so haftet er für die bis dahin entstandenen Gesellschafts-Schulden nur nach Maßgabe der die Erbenhaftung betreffenden Vorschriften des BGB. Für den Fall, daß der Erbe Kommanditist wird, kann sein Gewinnanteil anders als der des Erblassers bestimmt werden.

6. Auflösung der Gesellschaft.

Gründe zur Auflösung der Gesellschaft sind: Ablauf der Zeit, für welche die Gesellschaft eingegangen ist; Beschluß der Gesellschafter; Eröffnung des Konkurses über das Gesellschafts-Vermögens; Tod eines Gesellschafters; Konkurs eines Gesellschafters; Kündigung der Gesellschaft und gerichtliche Entscheidung [3]). Wenn die Gesellschaft auf unbestimmte Zeit eingegangen ist, kann sie durch einen Gesellschafter nur für den Schluß eines Geschäftsjahres gekündigt werden; die Kündigungsfrist beträgt sechs Monate [4]). Ist die OHG nur für eine

Gesellschaft ohne Rücksicht darauf, ob sie für bestimmte oder unbestimmte Zeit eingegangen ist, sechs Monate vor dem Ende des Geschäftsjahrs für diesen Zeitpunkt kündigen.

[1]) § 142 HGB.
[2]) Düringer-Hachenburg HGB § 139 Anm. 1.
[3]) § 131 HGB.
[4]) § 132 HGB.

bestimmte Zeit gegründet und nach Ablauf dieser Frist stillschweigend fortgesetzt worden, so wird sie betreffs Kündigung wie eine auf unbestimmte Zeit eingegangene Gesellschaft behandelt. Daß an die Stelle der Auflösung der Gesellschaft in bestimmten Fällen, wie beim Tod oder Konkurs eines Gesellschafters oder bei Kündigung durch einen Gesellschafter, Fortsetzung der Gesellschaft durch die übrigen Gesellschafter im Gesellschafts-Vertrag vereinbart werden kann, wurde schon oben behandelt. Die vorzeitige Auflösung der OHG kann ferner auf Antrag eines Gesellschafters durch gerichtliche Entscheidung ausgesprochen werden, wenn ein wichtiger Grund vorliegt. Ein solcher Grund ist vorhanden, wenn ein anderer Gesellschafter eine ihm obliegende Verpflichtung vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt oder sie überhaupt nicht erfüllen kann [1]). Außerdem kann ein Privat-Gläubiger eines Gesellschafters, der innerhalb der letzten sechs Monate eine Zwangsvollstreckung in das bewegliche Vermögen des Gesellschafters ohne Erfolg versucht und nun bei Gericht Pfändung und Ueberweisung des Auseinandersetzungs-Anspruchs des Gesellschafters erwirkt hat, die OHG mit 6monatiger Kündigungsfrist auf Ende des Geschäftsjahrs kündigen [2]). Allerdings können — wie bereits berührt — die übrigen Gesellschafter in diesem Fall Fortbestehen der Gesellschaft und Ausscheiden des betreffenden Gesellschafters verlangen. Ist eine OHG durch Konkurs-Eröffnung über ihr Vermögen aufgelöst, so können die Gesellschafter die Fortsetzung der Gesellschaft beschließen, wenn der Konkurs nach Abschluß eines Zwangsvergleichs aufgehoben oder auf Antrag des Gemeinschuldners eingestellt ist [3]).

Die Auflösung bedeutet das Aufhören der durch Gesellschafts-Vertrag vereinbarten Verpflichtung zur Förderung des Gesellschafts-Zwecks. Mit der Auflösung wird also die produktive Tätigkeit der Gesellschaft aufgegeben. Die bestehenden Beziehungen werden noch abgewickelt. Bis zur völligen Abwickelung der Geschäfte besteht das Gesellschafts-Vermögen weiter, ebenso die Gesellschafts-Firma, die den Zusatz „in Liquidation" erhält. Im Falle der Auflösung der OHG durch den Tod eines Gesellschafters hat der Erbe den Todesfall den anderen Gesellschaftern sofort anzuzeigen und bei Gefahr im Verzuge die von dem Erblasser zu besorgenden Geschäfte fortzuführen. Ebenso

[1]) § 133 HGB.
[2]) § 135 HGB.
[3]) § 144 HGB.

haben die übrigen Gesellschafter ihre Geschäfte weiterzuführen, bis anderweitig Vorsorge getroffen ist. Insoweit gilt die Gesellschaft als fortbestehend. Die gleiche Vorschrift gilt für die Auflösung der Gesellschaft durch die Konkurs-Eröffnung über das Vermögen eines der Gesellschafter [1]). Die Auflösung der OHG ist zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden. Nur die Auflösung durch Konkurs der Gesellschaft wird von Amts wegen eingetragen.

Die Folge der Auflösung der Gesellschaft ist ihre Liquidation, im Falle des Konkurses die Konkursverwaltung. Die Liquidation hat das rechtliche Ziel, das Vermögen der Gesellschaft aus der bisherigen Verbundenheit zu lösen und es den einzelnen Gesellschaftern wieder zuzuführen. Sie ist insofern das Gegenstück zur Gesellschafts-Gründung [2]). Die Gesellschafter können an Stelle der Liquidation im Gesellschafts-Vertrage eine andere Art der Auseinandersetzung vereinbaren, z. B. können sie bestimmen, daß das Geschäft mit Aktiven und Passiven an einen Dritten veräußert wird, oder sie können Naturalteilung vereinbaren. Das nach Berichtigung aller Schulden verbleibende Gesellschafts-Vermögen ist von den Liquidatoren nach dem Verhältnis der Kapitalanteile, wie sie sich auf Grund der Schlußbilanz ergeben, unter die Gesellschafter zu verteilen [3]). Nach Beendigung der Liquidation ist das Erlöschen der Firma von den Liquidatoren zur Eintragung ins Handelsregister anzumelden.

Die Ansprüche gegen einen Gesellschafter aus einer Gesellschafts-Schuld verjähren erst nach fünf Jahren nach Auflösung der Gesellschaft oder nach dem Austritt eines Gesellschafters, sofern nicht der Anspruch gegen die Gesellschaft einer kürzeren Verjährung unterliegt [4]). Die Verjährung beginnt mit dem Tage der Register-Eintragung der Auflösung der Gesellschaft oder des Ausscheidens des Gesellschafters.

7. Bedeutung der OHG.

Die OHG ist vom individualistischen Prinzip beherrscht und kommt der Einzelunternehmung am nächsten. Vor allen Dingen ist

[1]) § 137 Abs. 1 und 2 HGB.

[2]) Düringer-Hachenburg HGB. S. 663 Vorbem. zu Liquidation der Ges. Anm. 1.

[3]) § 155 HGB.

[4]) § 159 HGB.

die OHG eine Arbeitsgemeinschaft. Die Gesellschafter sind grundsätzlich zur Führung der Gesellschafts-Geschäfte verpflichtet. Wie die Gesellschafter unter sich die Arbeitsleistungen verteilen, ist Sache der freien Vereinbarung. Die OHG ist ferner eine Kapitalgemeinschaft. Außer ihrer Arbeitsleistung bringen die Gesellschafter in der Regel Vermögenswerte ein (Geld- und Sacheinlagen), die zur Bildung des Gesellschafts-Vermögens dienen. Außerdem ist die OHG Kreditgemeinschaft. Grundlage des Kredits der Gesellschaft ist die unbeschränkte Haftung aller Gesellschafter für die Schulden der Gesellschaft. Ueberdies ist die OHG noch eine Erwerbsgesellschaft. Zweck der Vereinbarung und Zusammenarbeit der Gesellschafter ist die Erzielung von Gewinn.

Die OHG besitzt keine von ihren Teilhabern unabhängige eigene Rechtspersönlichkeit. Dies zeigt sich vor allem im Fehlen jeder Selbständigkeit gegenüber dem vereinten Willen der Gesellschafter. Auf der anderen Seite werden der OHG durch § 124 HGB Rechte eingeräumt und Pflichten auferlegt, kraft deren sie im Verkehr vielfach wie eine juristische Person auftritt. Wir sehen, die OHG ist kein einheitliches Gebilde; bei ihr entscheiden nicht Logik, sondern Nützlichkeit und vor allem Verkehrsbedürfnisse.

8. Die rechtliche Natur der offenen Handelsgesellschaft in der begrifflichen Erfassung.

Ueber die Rechtsnatur der OHG herrscht bis heute in der Wissenschaft noch keine Einigkeit. Im Laufe der Entwicklung haben sich vier Theorien herausgebildet, die das Wesen der OHG zu klären versuchen.

a) Die Sozietäts-Theorie.

Die älteste Theorie, die besonders im letzten Jahrhundert fast allgemein anerkannt war, ist die Sozietäts-Theorie. Sie versuchte, das Institut der römischen Sozietät auf die modernen Verhältnisse zurechtzubiegen. Nach ihr ist die OHG ein reines Schuldverhältnis, das auf dem gegenseitigen Vertrauen der Gesellschafter aufgebaut ist und sich nach außen nicht kennzeichnet. Hauptvertreter dieser Theorie sind Laban [1]) und Goldschmidt [2]).

[1]) Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht Bd. 30 und 31.

[2]) Goldschmidt, System des Handelsrechts S. 118

Für uns hat die Sozietäts-Theorie nach der Regelung des Gesellschaftsrechts durch das BGB nur noch historische Bedeutung.

b) Die Theorie der relativen juristischen Person.

Die Theorie der relativen juristischen Person hält sich eng an den Wortlaut des Gesetzes und führt aus: „Das Gesellschafts-Vermögen ist ein selbständiger Vermögenskomplex, also ein den Gesellschaftern fremdes Vermögen, wenigstens soweit die Firma reicht und im Verhältnis zu Dritten. Im Außenverhältnis muß also das Gesellschafts-Vermögen als ein juristisches Ganzes aufgefaßt werden. Im Innenverhältnis dagegen ist das Gesellschaftsvermögen als den Gesellschaftern in ihrer Gesamtheit unmittelbar zustehend anzusehen." Die OHG ist nach dieser Theorie „nach außen Dritten gegenüber juristische Person, nicht aber nach innen im Verhältnis der Gesellschafter untereinander"[1]). Begründer der Theorie ist Dahn[2]); zu ihren Anhängern gehören Gareis und Fuchsberger[3]).

Diese beiden Theorien über die Rechtsnatur der OHG haben in der Praxis keine Bedeutung mehr. Dagegen geht bis in die jetzige Zeit der Streit darum, ob die OHG eine juristische Person oder eine Gemeinschaft zur gesamten Hand ist.

c) Die Theorie der juristischen Person.

Diese Theorie vertritt die Auffassung: Die OHG ist eine juristische Person. Die Gesellschafts-Schulden und Gesellschafts-Forderungen sind für die Gesellschafter fremde Berechtigungen und Verbindlichkeiten. Die OHG ist somit eine den Gesellschaftern gegenüberstehende selbständige Rechtspersönlichkeit.

Als Hauptvertreter dieser Richtung im vorigen Jahrhundert sind zu nennen: Gelpke[4]), Affolter[5]) und Eccius[6]). In neuerer Zeit hat sich besonders Kohler[7]) für sie eingesetzt. Kohler gibt

[1]) Gareis, Das deutsche Handelsrecht 8. Aufl. und Komm. zum HGB 1900.

[2]) Dahn, Handelsrechtliche Vorträge über Handels-Gesellschaften 1875 S. 67.

[3]) Gareis-Fuchsberger, Allgem. deutsches HGB 1891.

[4]) Gelpke, Zeitschrift für das gesamte Handesrecht 1892 Heft 2.

[5]) Affolter, Archiv für bürgerl. Recht 1891 Bd. 5, S. 1: Die rechtliche Natur der OHG.

[6]) Eccius, Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht Bd. 32 S. 1; Die OHG als Prozeßpartei.

[7]) Kohler, Recht des Markenschutzes S. 235. Zeitschrift f. d. ges. Handelsrecht Bd. 74 S. 457, Archiv für bürgerl. Recht Bd. 40 1914 S. 229.

zwar zu, daß sich manche Rechtssätze auch vom Standpunkt der Gesamthandsgemeinschaft aus verstehen lassen. Aber die Tatsachen, daß Grundstücke im Grundbuch auf die Firma der OHG eingetragen werden, daß es einen besonderen Konkurs der OHG gibt, und daß die OHG ein eigenes Vermögen hat, welches „bleibt, wenn auch die Gesellschafter wechseln, und welches alle ursprünglichen Gesellschafter überdauern kann", würden dafür sprechen, daß die OHG eine selbständige Rechtspersönlichkeit besitze. Den Einwurf, die Gesamthaftung der Gesellschafter für die sämtlichen Gesellschafts-Schulden laufe dem Prinzip der juristischen Person zuwider, sucht Kohler mit der Auffassung zu entkräftigen, indem er erklärt, die Haftung der Gesellschafter für die Gesellschafts-Schulden sei eine Garantiehaftung neben der Haftung des Gesellschafts-Vermögens. Das durchschlagende Entscheidungsmoment zu Gunsten der juristischen Person sucht Kohler aber nicht im bürgerlichen Recht, sondern im Völkerrecht.

d) Die Gesamthands-Theorie.

In direktem Gegensatz zur Theorie der juristischen Person steht die Gesamthandstheorie, wie sie vor allem Otto Gierke in seiner „Genossenschaftstheorie und die deutsche Rechtssprechung" vertritt.

Nach ihm ist die OHG eine nach dem deutsch-rechtlichen Prinzip der gesamten Hand verbundene Personeneinheit mit eigener Rechtsfähigkeit und mit einer bestehenden Vermögensgemeinschaft. „Die OHG ist kein neues Rechtssubjekt, aber ein Rechtsverhältnis, welches Rechtssubjekte als solche in eine dauernde gegenseitige Beziehung setzt, sie an- und durcheinander bindet und so unter Aufhebung des bloßen Fürsichseins der Individuen eine in sich geeinte Personenmehrheit in die Welt der Privatrechtssubjekte einführt" (Genossenschafts-Theorie S. 452). Die Träger von Rechten und Pflichten sind die Gesellschafter in ihrer Gesamtheit. Innerhalb der Gemeinschaft herrscht nicht der Einzelwille, sondern nur der Gesamtwille.

Das Gesellschafts-Vermögen ist Vermögen der Gesellschafter in ihrer Gesamtheit, herausgelöst aus der Sondersphäre der einzelnen, zusammengeschlossen zu einem dem Zwecke der Gesellschaft dienenden Sondervermögen. Das äußere Kennzeichen

dieser Absonderung eines Vermögens für die Gesellschaftszwecke und der engen Verbundenheit der Gesellschafter ist der eigene Name der Gesellschaft, die Firma der OHG.

Zu der Geschlossenheit des Gesellschafts-Vermögens kommt auf der anderen Seite die unbeschränkte und unbeschränkbare Haftung des einzelnen Gesellschafters mit seinem ganzen Vermögen für die Geschäftsschulden.

Der Gesamthandstheorie Gierkes haben sich die meisten Handelsrechtler wie Staub [1]), Behrend [2]), Oertmann [3]), Schollmeyer [4]) angeschlossen. Auch das Reichsgericht hat die OHG als Gesamthandsgemeinschaft in seinen Urteilen anerkannt, so daß man zur Zeit die Gesamthandstheorie als die Theorie über die Rechtsnatur der OHG bezeichnen kann.

[1]) Staub, Kommentar zum HGB § 105 Anm. 8.
[2]) Behrend, Lehrbuch des Handelsrechts.
[3]) Oertmann, Recht der Schuldverhältnisse.
[4]) Schollmeyer, Recht der einzelnen Schuldverhältnisse 1897.

II. Teil.

Die offene Handelsgesellschaft im Steuerrecht.

1. Kapitel.

Die Besteuerung der offenen Handelsgesellschaft nach den vorrevolutionären Landes- und Reichs-Steuergesetzen.

A) Nach den Landessteuergesetzen.

1. In den Einkommensteuergesetzen der Länder im Kaiserreich[1]) war eine Steuerpflicht der physischen Personen, die die Staatsangehörigkeit des betreffenden Landes besaßen oder in dem Lande ihren Wohnsitz hatten, und ferner der juristischen Personen, die in dem betreffenden Lande ihren Sitz hatten, ausgesprochen. Die OHG besaß keine steuerliche Rechtsfähigkeit. Das von der OHG erzielte Einkommen — der Geschäfts-Gewinn — wurde den einzelnen Teilhabern nach Maßgabe ihres Anteils angerechnet. Die Gewinnanteile der Gesellschafter wurden von diesen als Einkommen aus Gewerbebetrieb versteuert. Die Rechtsprechung führte damals schon aus, daß das steuerpflichtige gewerbliche Einkommen der offenen Handelsgesellschafter nicht nur in dem ihnen überwiesenen Betrag bestehe, sondern in dem vollen Teile des Gewinns der Gesellschaft, welcher nach Maßgabe ihrer Anteilsrechte auf sie entfalle. Es mußten also insbesondere die Teile des Gewinns, die nicht verteilt und ausgezahlt, sondern zur Verbesserung der Anlagen und zur Festigung des Unternehmens im Geschäft stehen gelassen wurden, den Gewinnanteilen der einzelnen Gesellschafter zugerechnet werden.

Während in den meisten Einkommensteuergesetzen der Länder außer den natürlichen Personen nur die Erwerbsgesellschaften des Handels-Rechts für einkommensteuerpflichtig erklärt waren, schrieb § 4 des sächsischen Eink.St.Ges. von 1900/1908 vor:

[1]) Preußisches Einkommensteuer-Gesetz v. 1891/1906.
Sächsisches „ „ v. 1900/1908.
Bayerisches „ „ v. 1910.
Badisches „ „ v. 1884.
Württembergisches „ „ v. 1903.

„Beitragspflichtig sind die juristischen Personen und die mit dem Rechte des Vermögenserwerbs ausgestatteten Personenvereine und Vermögensmassen."

Nach diesem Wortlaut des Gesetzes wäre streng genommen die OHG als solche einkommensteuerpflichtig gewesen, denn ohne Zweifel gehört doch die OHG zu den mit dem Rechte des Vermögenserwerbs ausgestatteten Personenvereinen und Vermögensmassen. Nach feststehender Praxis war jedoch die OHG von der Besteuerung gemäß dem oben genannten § ausgeschlossen. Die OHG war also in den verschiedenen Ländern nicht als solche der Einkommensteuer unterworfen, es mußten vielmehr die Gesellschafter die ihnen zukommenden Gewinnanteile einzeln versteuern.

2. Die Vermögensteuer hatte, soweit sie in einzelnen Ländern erhoben wurde, überall den Charakter einer Ergänzungssteuer zum Zwecke der Vorbelastung der fundierten Bezüge. Steuerpflichtig waren die in dem betr. Einkommensteuergesetz genannten natürlichen und juristischen Personen. Die OHG war dabei in fast allen Vermögensteuergesetzen als nicht steuerpflichtig erklärt. Die zum Anlage- und Betriebs-Kapital der OHG gehörigen Werte wurden den Vermögen der einzelnen Gesellschafter nach Maßgabe ihres Anteils am Gesellschaftsvermögen zugerechnet und hier zur Vermögensteuer herangezogen.

Eine Ausnahme von dieser Regelung machte das badische Vermögensteuergesetz von 1906. Hier waren in § 4 für steuerpflichtig erklärt:

„1) natürliche Personen,

2) die juristischen Personen des öffentlichen und Privat-Rechts, die ihren Sitz in Baden haben. Wie juristische Personen werden behandelt offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften."

Damit war die OHG den juristischen Personen gleichgestellt und ihr eine eigene steuerliche Rechtsfähigkeit zuerkannt. Das Vermögen der OHG wurde nicht mehr anteilsmäßig bei den Gesellschaftern, sondern als Ganzes bei der Gesellschaft selbst veranlagt und versteuert. Der Anteil am Vermögen der OHG blieb damit bei den einzelnen Gesellschaftern von der Vermögensteuer befreit.

Neben und an Stelle der Vermögensteuer traten in den einzelnen Ländern noch Ertragsteuern, die die OHG ganz ver-

schieden belasteten. Eine Schilderung dieser Bestimmungen würde hier zu weit führen. Dafür sollen im Anhang dieser Abhandlung die z. Zt. geltenden Vorschriften des württ. Gewerbe-St.Ges. und der preußischen Gew.St.VO. nähere Ausführung finden.

3. In den verschiedenen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzen, soweit solche in den einzelnen Ländern vorhanden waren, waren keinerlei Bestimmungen betreffs der OHG als Erbin oder Beschenkten enthalten. Fiel je der Gesellschaft eine Erbschaft oder Schenkung zu, so mußten die Teilhaber nach ihrer Beteiligung am Gesellschafts-Vermögen die Erbschaft bezw. Schenkung versteuern.

4. Auch der Grundstückswechsel wurde in allen Bundesstaaten mit einer Steuer belegt; siehe unten unter B).

B) Nach den alten Reichssteuergesetzen.

1. Nach der Reichsstempelgesetznovelle vom 3. Juli 1913 wurde die Errichtung sämtlicher Gesellschaften einer Stempelpflicht unterworfen. Die Stempelsteuer betrug für die OHG nach T. Nr. 1 A c 1 $^1/_{10}$% des Wertes der das Gesellschafts-Vermögen bildenden Einlagen abzüglich der auf ihnen ruhenden Schulden und wurde durch Gesetz vom 26. April 1918 auf $^1/_{10}$% erhöht. Außer der Errichtung der Gesellschaft war stempelsteuerpflichtig der Eintritt neuer Gesellschafter in die OHG und die Erhöhung der Einlagen der bisherigen Gesellschafter, zwar nach der gleichen Tarif-Nummer mit $^1/_{10}$ bezw. später $^1/_{10}$% des Werts der Einlage. Ferner war stempelpflichtig die Ueberlassung von Gesellschaftsrechten an Dritte nach T. Nr. 1 A e 1 mit $^1/_{20}$% des Werts der Gegenleistung; außerdem die Ueberlassung von Sachen und Rechten seitens der OHG zum Sondereigentum an einen Gesellschafter nach T. Nr. 1 A e 2 mit $^2/_3$% des Entgelts.

Eine besondere Regelung war für den Erbeneintritt in die OHG getroffen. Der Eintritt eines Erben in eine OHG an die Stelle des Erblassers auf Grund des zu Lebzeiten des verstorbenen Gesellschafters geschlossenen Gesellschafts-Vertrags war stempelfrei. Es fehlt in diesem Fall an einem neuen Vertrag zwischen dem Eintretenden und den Gesellschaftern. Brachte der Erbe dagegen neues Kapital in die Gesellschaft ein, so war Stempelsteuer nach T. Nr. 1 A c Anm. 3 zu entrichten.

Die Sanierung der OHG, d. h. Kapitalzuführung durch die Gesellschafter zur Beseitigung oder Vermeidung einer Unterbilanz war ebenfalls stempelsteuerfrei.

Die Steuerpflicht wurde ausgelöst durch die schriftliche Festlegung des Gesellschafts-Vertrags oder durch den Antrag auf Eintragung des Vorgangs ins Handelsregister. Wurde ein Vertrag nicht schriftlich geschlossen und kein Antrag auf Eintragung ins Handelsregister gestellt, so entstand auch keine Stempelsteuerpflicht.

Zur Bezahlung der Stempelsteuer waren nach § 2 des R.Stemp.Ges. verpflichtet die Teilnehmer am Rechtsgeschäfte, d. h. diejenigen, die den Vertrag unterschrieben hatten, und, wenn die Urkunde bei Behörden errichtet wurde, diejenigen, die diese Errichtung veranlaßt hatten. Bei Abschluß von Gesellschafts-Verträgen war also nicht die Gesellschaft stempelsteuerpflichtig, sondern die Steuerpflicht traf die Gesellschafter als Gesamtschuldner.

2. Eine Besteuerung des Wechsels des Grundeigentums bestand in allen deutschen Ländern teils in der Form einer Verkehrsteuer, wie in Württemberg und Baden, teils in der Form eines Urkundenstempels, wie in Preußen, Bayern, Sachsen und den übrigen kleineren Ländern. Dazu wurde durch das Reichsstempelgesetz in der Fassung vom 15. Juli 1909 eine Grundwechselabgabe von Reichs wegen eingeführt. Die Grundstücksumsatzsteuern der einzelnen Länder wurden neben der Reichssteuer erhoben.

Gemäß Tarif-Nr. 1 l a R.-Stemp.Gesetz waren stempelpflichtig Kauf- und Tausch-Verträge und andere entgeltliche Veräußerungsgeschäfte, die die Uebertragung des Eigentums an Grundstücken zum Gegenstand hatten. Ferner war nach T.-Nr. 1 l b steuerpflichtig das Einbringen von Grundstücken in eine A.-G., K.-G. a. A. oder G. m. b. H. Das Einbringen von Grundstücken in eine OHG dagegen war stempelfrei. Nach der Begründung zu dieser T.-Nummer mußte man unterscheiden zwischen den Einbringungsverträgen, in denen der Gesellschafter ein Grundstück an die Gesellschaft gegen Gewährung von Mitgliedsrechten übereignet, und den Veräußerungsgeschäften (sog. Uebernahmeverträgen), bei denen der Gegenwert für das überlassene Grundstück nicht in Mitgliedsrechten, sondern in einer anderweitigen Vergütung besteht. In dem letzteren Fall steht der veräußernde Gesellschafter der Gesellschaft wie ein

Dritter gegenüber. Die Uebernahmeverträge waren somit nach T.-Nr. 1 l a für die OHG wie für die anderen Gesellschaften stempelpflichtig. Bei den Einbringungsverträgen dagegen blieb der betr. Gesellschafter nach der Ansicht des Gesetzgebers durch seinen Anteil in unmittelbarer Beziehung zu den eingebrachten Gegenständen und war insoweit auch weiterhin als deren Miteigentümer anzusehen. Die OHG besaß also für das Reichsstempelgesetz keine steuerliche Rechtsfähigkeit.

Wenn bei der Umwandlung einer OHG in eine A.-G. oder G. m. b. H., wobei rechtlich Auflösung der OHG und Gründung einer neuen Gesellschaft vorliegt, sich die Gesellschafter verpflichteten, die der OHG gehörigen Grundstücke in die neue A.-G. oder G. m. b. H. einzubringen, so war vom Wert der eingebrachten Grundstücke eine Stempelabgabe nach T.-Nr. 1 l b zu entrichten.

In T.-Nr. 1 l c war für stempelpflichtig erklärt: die Ueberlassung von Gesellschafts-Grundstücken an einzelne Gesellschafter gegen die von diesen erklärte Aufgabe von Gesellschafts-Rechten. Wenn ein Gesellschafter beim Ausscheiden aus der weiter bestehenden OHG gegen seinen Abfindungsanspruch Gesellschafts-Grundstücke erhielt oder wenn bei der Auflösung der OHG die im Besitz der Gesellschaft befindlichen Grundstücke unter die Gesellschafter verteilt wurden, so waren die hier abgeschlossenen Verträge der Stempelpflicht unterworfen. Stempelsteuerpflicht trat auch dann ein, wenn bei einer nur aus zwei Teilhabern bestehenden OHG mit Grundstücken der eine Gesellschafter im Falle des § 142 HGB vom Gericht für berechtigt erklärt wurde, das Geschäft ohne Liquidation mit Aktiven und Passiven zu übernehmen.

Der Stempel betrug 2/3 % des Veräußerungs-Preises oder, wenn dieser nicht bekannt war, des Werts des umgesetzten Grundstücks. Die Verpflichtung zur Entrichtung der Stempelsteuer trat ein mit der rechtswirksamen Beurkundung des der Uebertragung zu Grunde liegenden Rechtsgeschäfts. Die Zahlung der Steuer geschah durch Verwendung von Stempelmarken und mußte von den Teilnehmern am Rechtsgeschäft vorgenommen werden. Mehrere zur Zahlung der Abgabe verpflichteten Personen hafteten als Gesamtschuldner. Bei der OHG hafteten also die Gesellschafter solidarisch für die bei den einzelnen Rechtsgeschäften fällig gewordene Stempelsteuer.

Durch die Novelle vom 3. Juli 1913 zum Reichsstempelgesetz wurde eine Aenderung der verschiedenen T.-Nummern vor-

genommen; an der oben geschilderten Regelung der Stempelsteuerpflicht bei Eigentumsübertragungen von Grundstücken wurde aber nichts Wesentliches geändert.

3. Im Zuwachssteuergesetz vom 14. Februar 1911 belegte das Reich den Uebergang des Eigentums an Grundstücken mit einer Abgabe von dem Wertzuwachs, der ohne Zutun des Eigentümers entstanden war. Es trat somit Steuerpflicht ein, wenn die OHG Grundstücke kaufte bezw. verkaufte, ferner wenn ein einzelner Gesellschafter bei Gründung einer OHG ein Grundstück in die Gesellschaft einbrachte. Das Grundstück wird in diesem Fall aus dem Sondervermögen des einzelnen herausgenommen und in das Gesellschafts-Vermögen eingebracht. An die Stelle des allein berechtigten Gesellschafters tritt die Gesamtheit aller Gesellschafter. Befaßte sich die OHG mit der Verwertung von Grundstücken, so stand dem Uebergang des Eigentums an Grundstücken der Uebergang von Rechten an dem Vermögen der OHG gleich. Bei der steuerpflichtigen Ueberlassung eines Gesellschafts-Grundstücks an einen der Gesellschafter blieb für die Bemessung des Wertzuwachses der Anteil des Erwerbers außer Betracht. Dafür mußte, wenn der betr. Gesellschafter das Grundstück dann weiterverkaufte, der entstandene Wertzuwachs in zweifacher Weise versteuert werden, einmal derjenige Zuwachs, der für den Anteil des Gesellschafters seit dem letzten vor der Auseinandersetzung gelegenen steuerpflichtigen Rechtsvorgang entstanden war, und das andere Mal derjenige, der für die Anteile der früheren Gesellschafter seit der Auseinandersetzung eingetreten war.

Die Steuerpflicht wurde begründet durch die Eintragung der Rechtsänderung im Grundbuch. Träger der Steuerpflicht war derjenige, dem das Eigentum vor dem die Steuerpflicht begründenden Rechtsvorgang zustand. Mehrere Steuerpflichtige hafteten als Gesamtschuldner. Obwohl nun die OHG unter ihrer Firma Grundstücke anschafft und veräußert und die Grundstücke auf den Namen der Gesellschaft im Grundbuch eingetragen werden, wurde doch nicht eine von den Gesellschaftern getrennte selbständige steuerliche Rechtspersönlichkeit angenommen. Nicht die OHG als solche, sondern die Gesellschafter hafteten als Gesamtschuldner für die Steuerschuld.

4. Während das Reich bis 1913 nur Zölle, Verbrauchs- und Verkehrssteuern für sich erhob, griff es erstmals mit dem Wehrbeitragsgesetz und dem Besitzsteuergesetz vom 3. Juli 1913 auch

auf die direkten Steuern über. Der Wehrbeitrag hatte die Aufgabe, die Kosten der Wehrvorlage von 1913 aufzubringen. Eine einmalige Abgabe, die eine Mischung von Vermögens- und Einkommensbesteuerung darstellte, sollte die Kosten der Wehrvorlage decken.

Wehrbeitragspflichtig waren neben den Angehörigen des deutschen Reichs und den beschränkt steuerpflichtigen Ausländern die A.-G. und K.-G. auf Aktien, wenn sie ihren Sitz im Inland hatten. Das Vermögen der OHG mußte den einzelnen Teilhabern nach dem Verhältnis ihres Anteils zugerechnet werden.[1]). Unter Anteil des Teilhabers war hier nicht der Gewinnanteil zu verstehen; maßgebend für die Berechnung war der Kapitalanteil, nach dem sich die Vermögensverteilung im Falle der Liquidation richtete.

Gleichzeitig mit dem Wehrbeitrag wurde durch Gesetz vom 3. 7. 1913 eine Vermögens-Zuwachssteuer, genannt Besitzsteuer, eingeführt. Steuerpflichtig waren hier nur physische Personen; eine Besteuerung der juristischen Personen war nicht vorgesehen. Betreffs der Behandlung der OHG lehnte sich das Besitzsteuergesetz ganz an das Wehrbeitragsgesetz an. Das Vermögen der OHG wurde also auch hier dem Vermögen der Gesellschafter zugerechnet und dort versteuert.

5. Zur Deckung der Kriegskosten wurden in den Jahren 1916 bis 1918 vom Reich verschiedene Kriegsteuern erhoben. Die Kriegsteuer vom 30. 6. 1916 war eine Vermögenszuwachssteuer und griff in den Vorschriften betreffs Steuerpflicht auf das Besitzsteuergesetz von 1913 zurück. Dazu wurde aber die Steuerpflicht auch auf die juristischen Personen ausgedehnt. Das zweite Kriegsteuergesetz von 1918 machte die Besteuerung der juristischen Personen, wie sie im ersten durchgeführt war, auch für die natürlichen Personen zur Grundlage. Außerdem wurde eine Abgabe vom Vermögen in Höhe von 1—5 pro Tausend gefordert. Die außerordentliche Kriegsabgabe vom September 1919 brachte eine Wiederholung der Kriegsteuer von 1918, aber ohne eine besondere Vermögensabgabe. Für sämtliche Kriegsteuern hatte die OHG keine steuerliche Rechtsfähigkeit; besteuert wurde nie der Mehrgewinn der OHG, sondern stets das Mehreinkommen der einzelnen Teilhaber. Neben der außerordentlichen Kriegsabgabe wurde im September 1919 noch eine

[1]) § 4 Abs. 2 WehrBeitrGes.

Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs erhoben. Dabei waren nur die natürlichen Personen abgabepflichtig, und zwar mit dem Zuwachs an dem gesamten steuerbaren Vermögen. Auch hier galten die Vorschriften des Besitzsteuergesetzes von 1913. Der Zuwachs am Betriebsvermögen der OHG wurde also ebenfalls den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet. Die beiden letzten Kriegsabgaben von 1919 brachten den offenen Handelsgesellschaftern bei der Bezahlung der Steuern eine kleine Vergünstigung. Die Gesellschafter einer OHG durften nämlich bei Entrichtung der Steuern durch Hingabe von Kriegsanleihe auch mit solchen Kriegsanleihestücken zahlen, die nicht der einzelne Gesellschafter, sondern die OHG selbst gezeichnet hatte, und die er von der Gesellschaft als deren Teilhaber übernommen hatte.

6. Zur Ablösung der Kriegsschuld wurde am 31. Dezember 1919 eine einmalige große Vermögensabgabe, das Reichsnotopfer beschlossen. Abgabepflichtig waren natürliche Personen mit ihrem gesamten Vermögen und die juristischen Personen mit ihrem Reinvermögen nach Abzug des Grund- oder Stammkapitals. Die OHG wurde dabei nicht veranlagt, entbehrte der steuerlichen Rechtsfähigkeit. Das Betriebsvermögen der OHG wurde vielmehr nach Abzug der Betriebsschulden gemäß § 19 mit 80% seines Wertes angesetzt und dann anteilsmäßig den Vermögen der Gesellschafter zugerechnet. Bezahlen konnte der Teilhaber einer OHG seine Steuerschuld mit Schuldverschreibungen, Schuldbuchforderungen und Kriegsanleihestücken, die entweder er selbst oder die OHG unter ihrer Firma gezeichnet hatte, und die der Gesellschafter dann von ihr übernommen hatte.

In sämtlichen Kriegsteuergesetzen war also die OHG selbst nicht der Steuer unterworfen. Stets mußten die einzelnen Gesellschafter die Steuern entrichten auf den Anteil, den sie als Erträgnis bezw. Vermögen der Gesellschaft zugerechnet bekamen.

2. Kapitel.

Die Besteuerung der offenen Handelsgesellschaft nach den neuen Reichs-Steuergesetzen seit der Revolution.

A) Die steuerliche Rechtsfähigkeit der OHG im Hinblick auf § 80 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung.

Infolge der Staatsumwälzung wurde die gesamte Steuergesetzgebung auf eine neue Grundlage gestellt. Beinahe die ganze Steuergewalt ging auf das Reich über, während den einzelnen Ländern nur noch eine untergeordnete Steuergewalt gelassen wurde. Zahlreiche Reichssteuern wurden neu geschaffen. Dabei wurde die steuerliche Rechtsfähigkeit der OHG verschieden geregelt.

Die Reichsabgabenordnung, die das Grundgesetz für das deutsche Steuerwesen darstellt, bestimmt in § 80 Abs. 2, daß, wenn ein Gegenstand mehreren zur gesamten Hand zusteht, die Beteiligten so zu behandeln sind, wie wenn sie nach Bruchteilen berechtigt wären. Diese Vorschrift faßte der Reichsfinanzhof in seinem Urteil vom 30. 3. 1921 (5, 182) dahin auf, daß Gesamthandsgesellschaften nicht als solche, sondern stets nur die einzelnen Mitglieder nach Bruchteilen zu erfassen seien. Die Gesamthandsgesellschaften waren hienach für das Steuerrecht alle als Bruchteilsgemeinschaften zu behandeln. Die OHG konnte somit nicht steuerliche Rechtsfähigkeit besitzen; es waren vielmehr lediglich die Gesellschafter je nach ihren Anteilen am Gewinn bezw. am Vermögen der Gesellschaft zur Steuer heranzuziehen. Diese Auffassung vertrat der Reichsfinanzhof mehrere Jahre hindurch in seinen sämtlichen einschlägigen Urteilen. Gegen eine derartig weite Auslegung der Bestimmung in § 80 Abs. 2 AO wandte sich vor allem Ott[1]) mit der Auffassung, daß § 80 Abs. 2 AO nur eine formelle Veranlagungsvorschrift bedeute, die erst dann zur Anwendung komme, wenn nach dem maßgebenden Steuergesetz bei der Gesamthandsgesellschaft die Mitglieder steuerpflichtig seien. In dem Urteil des großen Senats vom 9. 4. 1923 hat der Reichsfinanzhof seinen früheren

[1]) Ott, Grunderwerbsteuergesetz von 1919.

Standpunkt aufgegeben und anerkannt, daß § 80 Abs. 2 AO erst dann Geltung habe, wenn bei Gesamthandsgesellschaften nach dem einzelnen Steuergesetz eine Steuerpflicht der einzelnen Mitglieder vorgeschrieben sei. In dem Urteil führte der Reichsfinanzhof aus:

„§ 80 Abs. 2 AO ist nicht auf bestimmte Steuern beschränkt, sondern gilt für Steuern jeder Art, soweit dabei ein Gesamthandverhältnis in Betracht kommt. Ob eine bestimmte Steuer zu erheben ist, und von wem sie geschuldet wird, ist nur nach dem maßgebenden besonderen Steuergesetz zu entscheiden. Kommt Gesamthandseigentum für den steuerlichen Tatbestand in Betracht, so kann das einzelne Steuergesetz die Gesamthandsgemeinschaft als solche trotz des Mangels bürgerlicher Rechtsfähigkeit für steuerpflichtig erklären, ihr also steuerliche Rechtsfähigkeit beilegen; es kann aber auch die Steuerpflicht den Teilhabern der gesamten Hand persönlich auferlegen. Nur auf diesen letzteren Fall bezieht sich die Vorschrift des § 80 Abs. 2 AO. Sie greift also erst Platz, wenn die mehreren Personen, denen ein Gegenstand zur gesamten Hand zusteht, dieserhalb persönlich steuerpflichtig sind. Ist das der Fall, dann sollen sie als Beteiligte nach § 80 Abs. 2 AO so besteuert werden, wie wenn sie nach Bruchteilen berechtigt wären. Damit ist die Bedeutung der Vorschrift erschöpft; sie besagt nicht, daß das Miteigentum zur gesamten Hand auch insoweit dem Bruchteilseigentum gleichzustellen sei, als davon die Entscheidung der Frage abhänge, ob die Gesamthandsgemeinschaft als solche oder deren einzelne Teilhaber der Steuerpflicht unterliegen. Andererseits hat aber die in § 80 Abs. 2 RAO vorgeschriebene steuerliche Behandlung der steuerpflichtigen Gesamthänder als Bruchteilseigentümer nicht nur für die Bemessungsgrundlage der Steuer, sondern auch in sonstiger Hinsicht für die Veranlagung ihre Bedeutung, die sich namentlich darin zeigt, daß für jeden steuerpflichtigen Teilhaber ein besonderer Steuerfall anzunehmen ist und infolgedessen jeder auch nur für eine seinem Anteil entsprechende Steuerschuld haftbar gemacht werden kann. Hiernach ist § 80 Abs. 2 AO allerdings nicht eine bloße Berechnungs- oder Bewertungsvorschrift."

Durch diese Entscheidung des Reichsfinanzhofs war die Möglichkeit geschaffen, die Rechtsfähigkeit der OHG in den einzelnen Steuergesetzen festzulegen und auszubauen. Wie weit dies in den verschiedenen Steuergesetzen durchgeführt wurde

und welche Probleme dabei auftraten, soll nun in den nächsten Abschnitten ausgeführt werden.

B) Die Besteuerung der OHG nach den einzelnen Reichssteuergesetzen.

1. Nach dem Reichseinkommensteuergesetz.

a) An die Stelle der Landeseinkommensteuergesetze ist 1920 das Reichseinkommensteuergesetz getreten. Darin war die OHG zunächst genau so behandelt wie in den früheren Einkommensteuergesetzen der Länder. Eine Steuerpflicht der OHG war nicht vorgesehen. Gemäß § 7 Nr. 3 Eink.St.G. war vielmehr der Gewinn der Gesellschaft unter die Gesellschafter zu verteilen und von diesen einschließlich besonderer Vergütungen, die sie etwa von der Gesellschaft für besondere Mühewaltungen erhalten hatten, als Einkommen aus Gewerbebetrieb zu versteuern. Maßgebend für die Berechnung des dem einzelnen Gesellschafter zufließenden Anteils am Geschäftsgewinn war das Geschäftsjahr der Gesellschaft. Verluste, die in einem früheren Jahre eingetreten waren, durften nicht in Abzug gebracht werden.

An dieser Regelung der Steuerpflicht der offenen Handelsgesellschafter wurde auch durch die verschiedenen Gesetzesnovellen in den Inflationsjahren 1921—1923 keine Aenderung vorgenommen. Eine wesentliche Neuerung dagegen brachte die 2. Steuernotverordnung vom 19. 12. 1923 für die Einkommensteuer-Vorauszahlungen für 1924. Art. I § 5 bestimmte darin u. a.:

„Der Reichsfinanzminister kann anordnen, daß bei offenen Handelsgesellschaften die Gesellschaft für Rechnung der Gesellschafter die Vorauszahlungen leistet."

Auf Grund dieser Ermächtigung ordnete der Reichsfinanzminister in den Durchführungs-Bestimmungen zur 2. StNVO vom 5. 2. 24 2. Abschnitt B Ziffer 3 folgendes an:

„Offene Handelsgesellschaften haben die gesamten Betriebseinnahmen abzüglich Löhne und Gehälter des Betriebs zu ermitteln und die hiernach auf jeden Gesellschafter entsprechend seiner Gewinnbeteiligung entfallende Vorauszahlung an die für den einzelnen Gesellschafter zuständige Kasse zu zahlen. Gleichzeitig haben sie eine Voranmeldung für die Gesellschaft aufzustellen. Je eine Ausfertigung dieser Voranmeldung ist für jeden Gesellschafter bei dem für ihn zuständigen Finanzamt abzugeben. Dabei hat die Gesellschaft zu vermerken, wie-

viel von der Vorauszahlung auf den betreffenden Gesellschafter entfällt und an welche Kasse diese Vorauszahlung geleistet ist."

Während bisher die OHG mit der Einkommensteuer-Erklärung und Einkommensteuerzahlung ihrer Gesellschafter nichts zu tun gehabt hatte, wurde durch diese Durchführungsbestimmungen nunmehr angeordnet, daß die Gesellschaft die Einkommensteuervorauszahlungen für 1924 für Rechnung der Gesellschafter zu leisten habe. Damit ist zwar nicht eine Einkommensteuerpflicht der OHG selbst geschaffen worden, denn die Gesellschaft sollte nur „für Rechnung" der Gesellschafter die Vorauszahlungen leisten. Steuerträger war nach wie vor der einzelne Gesellschafter; unmittelbarer Steuerschuldner wurde die OHG, als mittelbare Schuldner blieben aber die verschiedenen Gesellschafter daneben bestehen. Die Haftung der Gesellschaft für die Vorauszahlungen war zwar nicht ausdrücklich bestimmt, aber nach dem Sinne der StNVO sicherlich gewollt.

Der Zweck dieser neuen Bestimmung war der: Dadurch, daß die OHG selbst als Schuldnerin für die Einkommensteuer-Vorauszahlungen ihrer Gesellschafter bestimmt wurde, sollte die Vollstreckung in das Vermögen der Gesellschaft möglich gemacht werden. Dies war seither nicht möglich, da gemäß § 124 HGB in das Gesellschafts-Vermögen nur auf Grund eines gegen die Gesellschaft gerichteten Schuldtitels vollstreckt werden kann. Die OHG konnte aber bisher nicht auf Zahlung der Einkommensteuer verklagt werden, da sie selbst ja keine Einkommensteuer und keine Vorauszahlungen darauf schuldete.

b) Zur Zeit gilt für die Einkommensteuer das Gesetz vom 10. August 1925 mit sechs Aenderungs-Gesetzen. Im folgenden soll nun die Besteuerung des Gewinns der OHG, wie sie sich nach diesen Bestimmungen gestaltet, des näheren erörtert werden.

1. Auch im neuen Einkommensteuergesetz ist die OHG nicht für selbständig steuerpflichtig erklärt. Nach § 29 Nr. 3 EinkStG. „gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb bei Gesellschaftern einer OHG ihr Anteil am Geschäftsgewinn". Der von der OHG erzielte Gewinn wird unter die einzelnen Teilhaber entweder nach dem im Gesellschafts-Vertrag festgelegten Modus oder nach den Vorschriften des HGB verteilt und von diesen als Einkommen aus Gewerbebetrieb versteuert. Die einzelnen offenen Handelsgesellschafter werden also bei der Einkommen-

steuer wie Einzelkaufleute behandelt. Der von der Gesellschaft erzielte Gewinn begründet unmittelbares Einkommen für den einzelnen Gesellschafter, nicht solches für die Gesellschaft. Infolgedessen kann der einzelne Gesellschafter bei der Veranlagung nicht den Einwand erheben, ein Teil des Gewinns oder der ganze Gewinn sei nicht verteilt und gutgeschrieben, sondern auf neue Rechnung vorgetragen oder lt. Gesellschafts-Vertrag als Reserve einbehalten worden [1]). In diesem Fall würde es sich schon um Einkommens-Verwendung gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EinkStG. handeln.

Aus § 29 Nr. 3 EinkStG. folgt, daß allein die Tatsache, daß eine Einnahme aus der Beteiligung an einer OHG fließt, diese Einnahme zu Einkommen aus Gewerbebetrieb macht, ohne daß es darauf ankäme, wie die Einnahmen der Gesellschaft sich im einzelnen zusammensetzen, ob sie aus Kapitalvermögen, Grundbesitz, Vermietungen u. a. m. fließen. Weil die Einnahmen der OHG bei den Gesellschaftern als Einkommen aus Gewerbebetrieb in Erscheinung treten, müssen aber auch für die Gesellschafter alle Gegenstände, die der Gesellschaft gehören, Betriebsvermögen der Gesellschaft im Sinne des EinkStG. sein, ohne Rücksicht darauf, ob sie dem Gewerbebetrieb der Gesellschaft unmittelbar dienen oder nicht (RFH-Urteil 15/112.)

Die Behandlung der offenen Handelsgesellschafter als Einzelunternehmer und ihrer Einnahmen aus dem Gesellschaftsverhältnis als Einkommen aus Gewerbebetrieb hat weiter zur Folge, daß das Wirtschaftsjahr der Gesellschaft den Steuerabschnitt für die einzelnen Gesellschafter bestimmt, und zwar nicht nur für den Gewinnanteil, sondern auch für das ganze übrige Einkommen. Da der Gewinnanteil eben ein Teil des Geschäftsgewinns ist, kann er auch nur mit diesem entstehen. Damit ist das Wirtschaftsjahr der Gesellschaft unmittelbar auch Wirtschaftsjahr des Unternehmers, des offenen Handelsgesellschafters. Geschäftsjahr der OHG und Wirtschaftsjahr fallen in der Regel zusammen. Daß der Gewinn aus buchhaltungstechnischen Gründen erst nach Ende des Geschäftsjahres bezw. Wirtschaftsjahr errechnet und verteilt werden kann, hat hier keine Bedeutung.

Zur Ermittlung des Geschäftsgewinns sollen nach § 13 EinkStG. die Ergebnisse der kaufmännischen Buchführung unter Berücksichtigung der besonderen Vorschriften über die Entnah-

[1]) siehe auch RFH-Urteil vom 11. 7. 23 VI e A 20/23.

men aus dem Betrieb, die abzugsfähigen Ausgaben und die Bewertung des Betriebsvermögens verwendet werden. Zum Gewinn der OHG gehören also folgende Posten:

A) Der Saldo der Bilanz; das ist der Ueberschuß der Einnahmen über die Ausgaben zuzüglich des Mehrwerts oder abzüglich des Minderwerts der Erzeugnisse, Waren und Vorräte des Betriebs, der Gebäude und des beweglichen Betriebskapitals am Schlusse des Steuerabschnitts gegenüber dem Stande am Schlusse des vorangegangenen Steuerabschnitts § 12 Abs. 1 EinkStG.

B) Die Werte der Gegenstände, Ausbeuten, Nutzungen oder Dienstleistungen, die die Teilhaber aus dem Betrieb entnommen und über Unkosten abgebucht haben § 12 Abs. 2 EinkStG.

C) Diejenigen Ausgaben der Gesellschaft, die nicht als Betriebsaufwendungen über Unkosten gebucht werden dürfen, da sie eine Verwendung des Einkommens bedeuten, z. B. Ausgaben zu Geschäftserweiterungen, Ersatzbeschaffungen, Personalsteuern.

Die für den allgemeinen Geschäftsbetrieb notwendigen Ausgaben, die sog. im Betrieb anfallenden Handlungsunkosten, Abschreibungen, ferner die den Betrieb der Unternehmung treffenden Realsteuern werden als Werbungskosten von dem Geschäftsgewinn abgezogen § 16 EinkStG. Im Folgenden sollen nun einige Fragen, ob Werbungskosten oder nicht, die gerade für die OHG von Wichtigkeit sind, erörtert werden.

a) Im Falle des Todes eines Gesellschafters müssen die übrigen Gesellschafter den Erben, die sich nicht an der Gesellschaft zu beteiligen beabsichtigen, den Anteil des Erblassers am Gesellschaftsvermögen auszahlen. Diese Auszahlung vorzunehmen, sind die meisten Gesellschaften nicht in der Lage, da sie sich eine derartige Reserve an liquiden Mitteln besonders in unserer Zeit der Kreditnot nicht leisten können. Daher ist es bei vielen offenen Handelsgesellschaften üblich, ihre Gesellschafter auf den Todesfall zu versichern, eine sog. „Sozien-Versicherung" zu Gunsten des Geschäfts einzugehen. Die Frage ist nun die: Können die von der Gesellschaft für die Teilhaberversicherung gezahlten Prämien bei Ermittlung des Geschäftsgewinns als Werbungskosten abgezogen werden? Strutz[1]) und Mrozek[2]) lehnen eine Behandlung der Prämienzahlung als Werbungs-

[1]) Strutz, Komm. z. EinkStG. 1. Teil § 17 Anm. 16.
[2]) Mrozek, Komm. z. EinkStG. 1925 § 17 Anm. 14.

kosten für den Fall der Teilhaberversicherung ab, bei dem mehrere Inhaber einer Firma ihr Leben gemeinsam in der Weise versichern, daß die Versicherungssumme beim Tode des Erstversterbenden ausbezahlt wird. Bei dieser Art der Versicherung stehe nicht fest, wer der Versicherte ist; es entscheide sich dies erst beim Eintritt des Versicherungsfalls. Der gleichen Ansicht sind auch Kuhn [3]) und Blümich-Schachian [4]). Nun läßt sich aber denken, daß in einer OHG mit nur wenigen Teilhabern nicht die Gesellschafter als Ganzes, sondern jeder einzelne Gesellschafter persönlich für den Todesfall versichert wird. Wenn hier die Gesellschaft die einzelnen Prämien zahlt, kann sie diese als Werbungskosten abziehen. Allerdings muß die Gesellschaft dann aber auch die beim Tode eines Gesellschafters erhaltene Versicherungssumme als Einkommen des betr. Jahres versteuern. § 6 Abs. 3 EinkStG. kommt dann hier nicht in Betracht, da es sich um einen Vermögensanfall innerhalb des Geschäftsbetriebs der OHG handelt. Becker [5]) will die Kosten jeglicher Teilhaberversicherung als Werbungskosten behandelt wissen. Der RFH entschied in seinem Urteil vom 25. 4. 1928 (VI A 293/28) die Frage wie folgt: „Schließt eine OHG eine sog. Teilhaberversicherung ab, so bilden die gezahlten Prämien regelmäßig eine Betriebsausgabe und ist andererseits der Rückkaufswert der Versicherung als Aktivum in die Bilanz einzustellen."

Ist die Versicherung nicht zu Gunsten des Geschäfts, sondern zu Gunsten des betreffenden Versicherten abgeschlossen und werden die Prämien von der Gesellschaft bezahlt, so sind diese Ausgaben wie Entnahmen zu behandeln und bei Errechnung des Gewinns demselben zuzurechnen.

b) Vielfach wird bei den offenen Handelsgesellschaften nicht nur mit den Angestellten, sondern auch mit den geschäftsführenden Gesellschaftern ein monatliches bestimmtes Gehalt unabhängig von dem Geschäftsgewinn vereinbart. Dies ist handelsrechtlich ohne Bedenken. Für die Einkommensteuer dürfen indes nur die Gehälter der Angestellten der Firma, die nicht am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind, als Werbungskosten abgezogen werden, während die den geschäftsführenden Gesellschaftern gezahlten Gehälter dem Gewinn der Gesellschaft zugerechnet werden müssen.

[3]) Kuhn, EinkStG. von 1925 § 16 Anm. 5.

[4]) Blümich-Schachian, EinkStG. v. 1925 § 17 Anm. 4.

[5]) Becker, Komm. z. EinkStG. von 1925, I. Teil § 17 Bem. 7.

c) Anfang des Jahres 1929 beschäftigte sich der Reichsfinanzhof mit der Frage, ob die Vermögensteuer der OHG, die von der Gesellschaft selbst erhoben wird, und somit eine Betriebsausgabe darstellt, bei der Feststellung des Geschäftsgewinns als Werbungskosten abziehbar sei. Diese Frage hat der Reichsfinanzhof im Urteil vom 10. 1. 1929 (VI A 1589/28) verneint und dazu folgendes ausgeführt: Allerdings werde der Gewinn der Gesellschaft einheitlich festgestellt; das bedeute aber stets nur die Feststellung des Gewinns oder Verlusts für die einzelnen Gesellschafter. Für den einzelnen Gesellschafter könne aber nichts anderes gelten als für andere einkommensteuerpflichtige Personen. Es gelte somit auch hier § 18 Abs. 1 Nr. 3, daß Personalsteuern, also auch die Vermögensteuer, an dem steuerpflichtigen Einkommen nicht in Abzug gebracht werden dürfen. Außerdem bestimme auch das Körperschaftssteuergesetz für die nach ihm steuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften in § 17, daß vom steuerpflichtigen Einkommen Personalsteuern nicht abgezogen werden dürfen. — Die Vermögensteuer der OHG muß also bei der Gewinnberechnung dem Geschäftsgewinn zugezählt werden.

2. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören gemäß § 29 Nr. 3 EinkStG. neben dem Anteil am Geschäftsgewinn der OHG auch etwaige besondere Vergütungen, die der Gesellschafter für Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft für deren Rechnung bezogen hat. Dabei ist es gleichgültig, auf Grund welchen Vertrags diese Mühewaltungen erfolgt sind. Zu den besonderen Vergütungen sind vor allem zu rechnen: Gehälter der geschäftsführenden Gesellschafter. Hinsichtlich des Zeitpunkts, in dem diese Vergütungen als bezogen gelten, gilt das Gleiche wie für die Gewinnanteile.

In der Literatur herrscht Streit darüber, ob die Vergütungen für Mühewaltungen dem Einkommen der einzelnen Gesellschafter oder dem Gewinn der Gesellschaft zugerechnet werden sollen. Mrozek [1]) will sie nicht dem Geschäftsgewinn zurechnen, sondern dem Gewinnanteil des Gesellschafters, der die Vergütung bezogen hat. „Die Gewinnanteile der anderen Gesellschafter, die solche Vergütungen nicht bekommen haben, werden also durch eine Anrechnung nicht betroffen." Zimmermann [2]) will die von den geschäftsführenden Gesellschaftern be-

[1]) Mrozek, Komm. z. EinkStG. 1925 § 29 Anm. 12.
[2]) Zimmermann, EinkStG. v. 1925 Erläuterung zu § 29.

zogenen Gehälter überhaupt nicht als Vergütungen für Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft aufgefaßt, sondern als abzugsfähige Betriebsausgaben der Gesellschaft wie die Gehälter der Angestellten behandelt wissen. Strutz [3]) und Pissel [4]) sind entgegengesetzter Ansicht. Der Reichsfinanzhof entschied im Urteil vom 2. 3. 1927 (VI A 89/27), daß die von den Gesellschaftern bezogenen besonderen Vergütungen für Mühewaltungen nicht abzugsfähige Ausgaben der Gesellschaft seien, sondern daß sie dem Geschäftsgewinn zugerechnet werden müssen. Wie schon im Urteil vom 17. 2. 1926 (VI A 120/26) ausgeführt, handle es sich, wenn einem Gesellschafter ein seinen besonderen Leistungen entsprechender Betrag vorweg zugewiesen werde, im Grunde nur um eine Art der Berechnung des Anteils am Gewinne der Gesellschaft. Ferner müßte, wenn man als Geschäftsgewinn der Gesellschaft nur die Summe der Anteile der Gesellschafter ohne Zurechnung der besonderen Vergütungen auffassen würde, das zur einheitlichen Feststellung zuständige Finanzamt auch darüber entscheiden, ob eine besondere Vergütung im Sinne des § 29 Nr. 3 EinkStGes. vorläge, und es wäre nicht ausgeschlossen, daß das für den einzelnen Gesellschafter zuständige Finanzamt abweichender Meinung wäre.

Damit ist die Frage endgültig entschieden. Die besonderen Vergütungen an die Gesellschafter für deren Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft sind keinesfalls Betriebsausgaben; sie müssen vielmehr dem Gesellschafts-Gewinn zugerechnet werden.

3. Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten nach § 30 Abs. 1 und 2 EinkStG. auch die Gewinne, die bei der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teils desselben erzielt werden. Wenn die OHG ihren Betrieb ganz oder teilweise verkauft, so gilt der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis und dem Buchwert als Geschäftsgewinn der Unternehmung. Diese Bestimmung ist von dem Grundsatz beherrscht, daß nicht realisierte Gewinne nicht sofort, sondern erst später bei ihrer Realisierung besteuert werden sollen.

Bei den offenen Handelsgesellschaftern stellen die Beteiligungen an der Gesellschaft den Gewerbebetrieb der Steuerpflichtigen dar. Was also für die Veräußerung des Gewerbe-

[3]) Strutz, Komm. z. EinkStG. 1925 2. Teil § 29 Anm. 29.
[4]) Pissel, EinkStG. 1925 erl. v. Pissel-Koppe Erl. zu § 29. S. 188

betriebs als ganzen gilt, muß auch für die Veräußerung von Beteiligungen gelten. Gemäß § 30 Abs. 1 Nr. 2 gelten auch die bei der Veräußerung von Anteilen an einer OHG erzielten Gewinne als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Als Gewinn ist auch hier anzusehen der Unterschied zwischen Veräußerungspreis und dem Wert der Beteiligung an der Gesellschaft gemäß dem Ausweis der Bilanz des vorangegangenen Steuerabschnitts. Einer Veräußerung der Beteiligung an der OHG ist gleichzusetzen das Ausscheiden eines Teilhabers aus der Gesellschaft gegen eine vereinbarte Abfindung, wobei die Gesellschaft von den restlichen Teilhabern weitergeführt wird. Von einer Veräußerung kann man hier in streng rechtlichem Sinne nicht sprechen; aber von der wirtschaftlichen Seite her sieht das Steuerrecht in dem Zuwachsen des Gesellschaftsanteils an die in der Gesellschaft verbliebenen Gesellschafter eine Betriebsübertragung und in der gezahlten Abfindungssumme den Veräußerungspreis. Gewinn ist auch hier der Unterschied zwischen Abfindungssumme und Buchwert der Beteiligung in der Auseinandersetzungsbilanz bezw. der Geschäftsbilanz des letzten vorangegangenen Steuerabschnitts. Die Veranlagung der Veräußerungsgewinne in diesen beiden Fällen erfolgt nicht einheitlich bei der Gesellschaft gemäß § 65 EinkStG., sondern bei dem einzelnen steuerpflichtigen Gesellschafter.

Eine Frage ist nun die, ob als Veräußerung gemäß § 30 Abs. 1 Nr. 2 EinkStG. auch anzusehen ist die Aufnahme weiterer Teilhaber in die OHG gegen Entgelt. Eine Veräußerung eines Anteils an der Gesellschaft liegt hier allerdings nicht vor; der betreffende Anteil am Gesellschafts-Vermögen entsteht erst durch Einräumung und Ueberlassung seitens der bisherigen Gesellschafter. Strutz[1]), Evers[2]), Zimmermann[3]) bejahen die Frage, denn es werde hier nicht ein neues Recht geschaffen, sondern das schon vorhandene Recht der Mitunternehmer werde gespalten und auf einen anderen übertragen. Wie in diesem Fall der zu versteuernde Gewinn zu errechnen sei, wird indes nicht näher ausgeführt. Hier wird man auf ziemliche Schwierigkeiten stoßen bei der Bewertung des neu einzuräumenden Anteilsrechts am Vermögen und am Gewinn der Unternehmung.

[1]) Strutz, Komm. z. EinkStG. 1925 § 30 Anm. 11.

[2]) Evers, Komm. z. KörpStG. 1925 § 30 Anm. 10 EinkStG.

[3]) Zimmermann, Die Besteuerung des gewerblichen Einkommens nach dem Eink-. und KörpStG. 1925, S. 172.

Der Veräußerung eines Gewerbebetriebs ganz oder teilweise steht nach § 30 Abs. 4 EinkStG. noch gleich die Aufgabe des Gewerbebetriebs. Hier wird der Veräußerungsgewinn dadurch errechnet, daß man den Veräußerungspreisen der einzelnen dem Betrieb gewidmeten Gegenstände die Werte gegenüberstellt, die bei der Veranlagung für den vorangegangenen Steuerabschnitt angesetzt worden sind. Werden einzelne Gegenstände nicht verkauft, sondern von den Teilhabern behalten, so ist statt des betr. Veräußerungspreises der gemeine Wert einzusetzen. Die Verrechnung auf die Gewinnanteile der betr. Gesellschafter ist eine innerbetriebliche Angelegenheit. Erfolgt die Auseinandersetzung nicht im Wege der Liquidation, sondern durch Verteilung der einzelnen Gegenstände in natura, so darf den Gesellschaftern nicht mehr als der gemeine Wert der Gegenstände angesetzt werden, die sie bei der Auseinandersetzung erhalten haben. Die Veranlagung geschieht in diesem Fall nach § 65 EinkStG. einheitlich bei der Gesellschaft.

Alle diese Veräußerungsgewinne gemäß § 30 EinkStG. unterliegen der Einkommensteuer nur dann, wenn bei Veräußerung des Gewerbebetriebs als ganzen der Gewinn den Betrag von RM. 10 000.— oder bei Veräußerung eines Teils des Gewerbebetriebs oder einer Beteiligung an der OHG der Gewinn den dem Anteil entsprechenden Teil von RM. 10 000.— übersteigt (§ 32 EinkStG.). Kleinere Veräußerungsgewinne werden also von der Einkommensteuer nicht betroffen. Für die steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne ist ein ermäßigter Tarif zugelassen. Auf besonderen Antrag wird gemäß § 58 EinkStG. die Steuer für den Veräußerungsgewinn für sich allein berechnet. Es werden somit zwei Steuerbeträge festgestellt, und zwar der eine für den Veräußerungsgewinn und der andere für die Einkünfte aus den übrigen Einkommensquellen. Auch der Steuertarif ist für die Veräußerungsgewinne wesentlich ermäßigt. Für Gewinne bis zu RM. 30 000.— beträgt er 10—15%, für Gewinne über RM. 30 000.— 15—20%. Mehr wie 20% kann nie von den Veräußerungsgewinnen als Einkommensteuer abgezogen werden.

Bei der Veräußerung eines Gewerbebetriebs bezw. eines Teils des Gewerbebetriebs kann sich aber auch statt eines Gewinnes ein Verlust ergeben. Ein solcher Verlust ist dann ohne weiteres am sonstigen Einkommen der Gesellschaft abziehbar, vermindert also den Gesamtgewinn der Unternehmung. Ebenso ist ein bei der Veräußerung einer Beteiligung an der OHG er-

rechneter Verlust mit den sonstigen Einkünften des betr. Gesellschafters auszugleichen (gemäß § 7 Abs. 3 EinkStG.).

4. Der von der OHG erzielte Geschäftsgewinn wird nach § 65 Abs. 1 Nr. 2 EinkStG. einheitlich festgestellt. Diese Bestimmung war in dem früheren Reichseinkommensteuergesetz nicht enthalten. Der Grund für die Aufnahme der neuen Vorschrift war die Tatsache, daß in der Praxis bisher die Gewinnanteile der einzelnen Gesellschafter von den verschiedenen für die Veranlagung der Gesellschafter zuständigen Finanzämtern vielfach ganz unterschiedlich festgestellt wurden. Es kam nicht selten vor, daß einzelne Gesellschafter von ihren Finanzämtern viel zu hoch veranlagt wurden, während andere der gleichen OHG angehörende Teilhaber, die zufällig in einem anderen Land (Freistaat) oder einer anderen Stadt wohnten, wieder zu nieder veranlagt wurden. Außerdem sollte durch die vorgenannte Bestimmung eine Vereinfachung und Erleichterung des Geschäftsgangs bei den Veranlagungsbehörden erreicht werden.

§ 65 Abs. 1 EinkStG. ist seinem Wortlaut nach eine Soll-Vorschrift. Der Reichsfinanzhof stellte aber in seinem Urteil vom 22. 2. 1928 (VI A 479/27) nun klar, daß bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 65 Abs. 1 Nr. 1—4, also auch bei der OHG, der Gewinn einheitlich festgestellt werden muß, sofern nicht gemäß § 19 der Ausführungsbestimmungen zum EinkStG. das zuständige Finanzamt von der einheitlichen Feststellung des Gewinns wegen geringer Bedeutung des Falls absehen kann. Tatsächlich sind die Grenzen hiebei sehr eng gezogen.

Sowohl in § 65 EinkSt.G. wie in den Ausführungsbestimmungen ist nicht festgesetzt, wer die Erklärungen abzugeben hat, die die Unterlagen für den einheitlich festzustellenden Gewinn bilden sollen. Die Verwaltungsübung hielt sich immer an die OHG selbst. Die OHG ist aber selbst nicht einkommensteuerpflichtig, haftet auch nicht selbst für die Steuer. Sie ist also weder nach § 170 AO[1]) noch nach § 79 Abs. 2 AO[2]) steuererklärungspflichtig. Diese Schwierigkeit hat der Reichsfinanzhof im Urteil vom 15. 2. 28 (VI A 12/28) beseitigt, indem er bestimmte, daß die Personengemeinschaften des § 65 — also

[1]) § 170 Abs. 1 RAO: Die Steuerpflichtigen können die Steuererklärungen schriftlich einreichen oder mündlich vor dem Finanzamt abgeben.

[2]) § 79 Abs. 2 RAO: Die Vorschriften für die Steuerpflichtigen gelten sinngemäß für die, die nach den Steuergesetzen neben den Steuerpflichtigen oder an deren Stelle persönlich für die Steuer haften.

auch die OHG — auf Anfordern des Finanzamts eine Einkommenserklärung, d. h. eine Erklärung über den von ihnen erzielten Gewinn abzugeben haben. Diese Personengemeinschaften seien zwar als solche nicht einkommensteuerpflichtig. Dadurch aber, daß ihr Gewinn einheitlich festzustellen sei, seien sie für das Einkommensteuerrecht in gewissem Sinne Rechtspersönlichkeiten geworden. Da ferner eine einheitliche Gewinnfeststellung für diese Personengemeinschaften nur möglich sei, wenn sie selbst Auskunft über den erzielten Gewinn erteilen, so liege es im Sinne des § 65 EinkStG., daß sie den Steuerpflichtigen im Sinne der Reichsabgabenordnung gleichgestellt, also als Steuerpflichtige im weiteren Sinne aufgefaßt werden.

Becker wirft im Anschluß an dieses RFH-Urteil die Frage auf, ob man nicht im Sinne des § 86 RAO die Personengemeinschaften des § 65 EinkStG. — damit auch die OHG — de lege lata oder de lege ferenda insoweit als Rechtsträger auffassen muß, als unter ihrer Mitwirkung und ihnen gegenüber die Gewinne der an ihnen beteiligten Personen mit Wirkung für die Beteiligten festgestellt werden. Ob man indes in der Auslegung des Urteils VI A 12/28 so weit gehen darf, erscheint mir zweifelhaft. Das Urteil bezieht sich eben nur auf die Steuererklärungspflicht der genannten Personengemeinschaften. Zugegeben werden muß aber, daß dieses Urteil einen weiteren Schritt bedeutet in der fortschreitenden Verselbständigung der OHG im Steuerrecht.

Ueber die Höhe des festgestellten Gewinns wird nach § 66 EinkStG. von dem Finanzamt, das für den Bezirk, in dem die betr. OHG den Sitz ihrer Leitung hat, zuständig ist, ein Feststellungsbescheid erteilt. Das Finanzamt nimmt also nicht eine Einkommensteuerveranlagung vor, sondern stellt lediglich die Höhe des Geschäftsgewinns fest und erteilt darüber der Gesellschaft einen schriftlichen Bescheid, der als Steuerbescheid im Sinne der Reichsabgabenordnung gilt. Gegen diesen Feststellungsbescheid dürfen — außer dem Vorsteher des Finanzamts — nur die zur Geschäftsführung befugten Gesellschafter Rechtsmittel einlegen. Andere Personen sind auch nicht befugt, dem Rechtsmittel beizutreten. Der Grund zu dieser Bestimmung war: Rücksichtnahme auf die Beziehungen der einzelnen Gesellschafter unter einander. Die Gesellschafter, die nach dem Gesellschaftsvertrag von der Geschäftsführung ausgeschlossen sind und daher nach den Vorschriften des Privatrechts nicht unbeschränkt Einblick in die Geschäftsbücher und die laufenden Ge-

schäfte der Gesellschaft nehmen dürfen, sollen nicht anläßlich der Einlegung eines Rechtsmittels Kenntnis von dem Inhalt der Bücher, von Geschäftsgeheimnissen und ähnlichem erhalten.

Der in dem Feststellungsbescheide genannte Betrag wird von dem feststellenden Finanzamt den anderen Finanzämtern, die für die Veranlagung der einzelnen Gesellschafter zuständig sind, mitgeteilt. Er ist für die Veranlagung jedes Einzelnen der Teilhaber maßgebend, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht unanfechtbar geworden ist. Der einzelne Gesellschafter kann bei seiner Veranlagung zur Einkommensteuer nicht einwenden, daß der Geschäftsgewinn der OHG falsch festgestellt worden sei. Dagegen kann er seinen Steuerbescheid, soweit er sich auf die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht, mit der Begründung anfechten, daß die Verteilung des Gewinns unrichtig vorgenommen worden sei, daß bei ihm eine falsche Quote vom ganzen Gewinn angesetzt worden sei.

Wird der Feststellungsbescheid durch eine auf ihn ergangene Rechtsmittelentscheidung berichtigt, so sind selbstverständlich auch die für die einzelnen Gesellschafter ergangenen Einkommensteuerbescheide entsprechend abzuändern, auch wenn sie bereits unanfechtbar geworden sind.

5. Alle diese Bestimmungen, die im Einkommensteuergesetz stets nur für den Gewinn der OHG ergangen sind, gelten ohne weiteres genau so auch für einen etwaigen Verlust der Gesellschaft.

Hatte also eine OHG gemäß den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes einen Verlust errechnet, so wurde dieser von den zuständigen Finanzämtern auf die einzelnen Gesellschafter verteilt. Diese konnten dann, wenn sie noch andere Einkünfte z. B. aus Kapitalvermögen, Landwirtschaft u. a. hatten, den Verlust aus Gewerbebetrieb aufrechnen, so daß sich ihre Gesamteinkommen verringerten. Hatten sie aber keine weiteren Einkünfte als die aus Gewerbebetrieb, so brauchten sie für den betr. Steuerabschnitt keine Einkommensteuer zu zahlen. Wenn dann im folgenden Jahr die Gesellschaft wieder einen Gewinn erarbeitete, so daß sich die im Vorjahre verminderten Kapitalanteile der Gesellschafter wieder auf den alten Stand auffüllten, so mußten die Gesellschafter diesen Gewinn voll versteuern, obwohl er für sie keinen eigentlichen Gewinn und damit eine Vermehrung der Kapitalanteile, sondern nur eine Wiederauffüllung der verminderten Kapitalanteile bedeutete. Diesem Uebelstand half das Gesetz zur Aenderung des Einkommen- und Körper-

schaftssteuergesetzes vom 29. Juni 1929 ab, indem es für die unbeschränkt steuerpflichtigen Gewerbetreibenden, soweit sie Bücher führen, die Aufrechnung eines Verlustvortrags von 1927/28 ab erlaubte [1]). Damit ist auch bei den Teilhabern einer OHG ein Verlustvortrag möglich geworden. Erstmals kommt der Verlustvortrag bei der Herbst-Veranlagung 1929 vor; ferner wird er für diese Veranlagung auf ein Jahr beschränkt. Es kann also nur mit einem Verlust aus dem Wirtschaftsjahr 1927/28 aufgerechnet werden. Verluste aus Steuerabschnitten, die vor dem 1. Januar 1928 endeten, sind nicht vortrags- und abzugsfähig. Uneingeschränkt kommt die neue Bestimmung erst von der Herbstveranlagung 1930 zur Anwendung. Der Verlustvortrag wird stets bei der Einkommensermittlung für den folgenden Steuerabschnitt in Abzug gebracht.

Zweck der Einführung des Verlustvortrags ist, das Betriebskapital zu erhalten und die Leistungsfähigkeit der Unternehmung zu fördern. Infolgedessen ist der Verlustvortrag nur soweit zulässig, als Beträge zur Beseitigung des Verlustes verwendet werden, d. h. soweit als die durch den Verlust herbeigeführte Herabsetzung des Betriebsvermögens wieder aufgehoben wird. Wenn also ein Steuerpflichtiger trotz Verlustes im Vorjahre den Gewinn aus der Unternehmung entnimmt und das Betriebsvermögen infolgedessen nicht wieder ergänzt, so ist in diesem Falle ein steuerfreier Verlustvortrag nicht zugelassen. Entnahmen sind also der Einkommensteuer unterworfen, auch wenn ein Verlustvortrag zur Aufrechnung vorliegt.

Die Berechnung des Verlustvortrags bei der OHG ist nun nicht ganz einfach. Wie schon oben ausgeführt, wird der von der OHG gemäß § 13 EinkStG. errechnete Verlust den verschiedenen für die Veranlagung der Gesellschafter zuständigen Finanzämtern (Wohnsitzfinanzämtern) mitgeteilt und von diesen auf die Gesellschafter verteilt. Besitzt nun der einzelne Gesellschafter noch andere Einkünfte, so wird der Verlust aufgerechnet; besitzt er keine oder nur geringe anderweitige Einkünfte, so wird der ganze Verlustanteil oder der entsprechende nicht

[1]) § 15 EinkStG. erhielt einen neuen Absatz (4), der lautet: „Bei Steuerpflichtigen, die Bücher im Sinne der §§ 13, 28 führen, (sind Ausgaben), die Beträge, die zur Beseitigung eines Verlustes verwendet werden, der in den beiden unmittelbar vorangegangenen Steuerabschnitten nach den Ergebnissen der Buchführung entstanden ist (Verlustvortrag). Ob und in welcher Höhe ein Verlust gegeben ist, bestimmt sich nach den Vorschriften über die Ermittlung des Einkommens (§ 7 Abs. 3, §§ 11 bis 25, § 30 Abs. 2)."

aufrechnungsfähige Rest vom Verlust als vortragsfähiger Verlust von dem betr. Wohnsitzfinanzamt festgestellt. Im folgenden Steuerabschnitt hat das für die Feststellung des Geschäftsgewinns der OHG zuständige Finanzamt (Betriebsfinanzamt) außer der Höhe des Gewinns noch festzustellen, ob und wie sich die Kapitalanteile der einzelnen Gesellschafter verändert haben. Ueber diese beiden Punkte hat das Betriebsfinanzamt den verschiedenen Wohnsitzfinanzämtern Aufschluß zu geben. Das einzelne Wohnsitzfinanzamt entscheidet dann, ob der Verlust im Sinne von § 15 Abs. 4 EinkStG. beseitigt worden ist.

Der offene Handelsgesellschafter ist im allgemeinen gezwungen, zu seiner und seiner Familie Lebenshaltung Entnahmen aus dem Betriebsvermögen vorzunehmen; auf der anderen Seite unterliegen aber diese Entnahmen der Einkommensteuer, auch wenn ein Verlustvortrag gegenübersteht. Diese Regelung kommt einer Verbrauchsbesteuerung sehr nahe und bedeutet eine ziemliche Härte für die Teilhaber der OHG. In besonders dringenden Fällen greift dann allerdings die neu eingeführte Erweiterung des § 56 EinkStG. Platz, wonach Ermäßigung oder Erlaß der Steuer auch dann eintreten kann, wenn der Steuerpflichtige in dem vorangegangenen Steuerabschnitt kein Einkommen bezogen und den Lebensunterhalt im wesentlichen aus seinem Vermögen, insbesondere aus Ersparnissen gedeckt hat.

Im folgenden soll eine Aufrechnung des Verlustes als Beispiel durchgeführt werden:

Eine OHG hatte 1927 28 einen Verlust von RM. 45 000.—, der auf die 3 Gesellschafter zu gleichen Teilen verteilt wurde. Auf jeden der Gesellschafter entfiel also ein Verlust von RM. 15 000.—. Diese Beträge wurden den einzelnen Wohnsitzfinanzämtern mitgeteilt.

A hatte kein weiteres Einkommen und mußte also keine Einkommensteuer zahlen. Er hat somit einen vortragsfähigen Verlust von RM. 15 000.—.

B hatte noch Einkommen aus Forstwirtschaft in Höhe von RM. 10 000.—. Diesen Betrag konnte er aufrechnen, mußte auch keine Einkommensteuer zahlen und hat nun noch einen vortragsfähigen Verlust von RM. 5000.—.

C hatte noch Einkünfte verschiedener Art in Höhe von RM. 20 000.—. Nach Aufrechnung des Verlustes aus Gewerbebetrieb mußte er noch Steuer aus RM. 5000.— Einkommen bezahlen. Er hat keinen vortragsfähigen Verlust.

Im Jahre 1928/29 hat die OHG wieder einen Gewinn von RM. 75 000.— erarbeitet, der wie der Verlust gleichmäßig verteilt wird.

A hat in diesem Steuerabschnitt für seinen Haushalt RM. 12 000.— entnommen; sein Kapitalanteil hat sich also nur um RM. 13 000.— erhöht. Der vortragsfähige Verlust ist somit nur in Höhe von RM. 13 000.— abziehbar. A hat damit RM. 12 000.— als Einkommen aus Gewerbebetrieb zu versteuern. Für den nächsten Steuerabschnitt bleibt ein weiterer vortragsfähiger Verlust von RM. 2000.—.

B hat RM. 15 000.— entnommen, sodaß sich sein Kapitalanteil um RM. 10 000.— erhöht. Der Verlustvortrag von RM. 5000.— ist somit voll abzugsfähig. Insgesamt hat B RM. 20 000.— Einkommen aus Gewerbebetrieb zu versteuern.

C steht kein Verlustvortrag zur Verfügung. Seine ganzen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von RM. 25 000.— unterliegen restlos der Einkommensteuer.

6. Der einzelne offene Handelsgesellschafter hat gemäß § 95 EinkStG. Vorauszahlungen in vier Raten auf die Steuerschuld des betr. Steuerabschnitts in Höhe von je 1 Viertel der zuletzt festgestellten Steuerschuld zu leisten. Diese Vorauszahlungen können ermäßigt werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, daß er in dem Steuerabschnitt voraussichtlich um mehr als 20% weniger Einkünfte haben wird als im vorangegangenen Steuerabschnitt, mindestens aber um RM. 1000.—. Ebenso können die Vorauszahlungen vom Finanzamt erhöht werden, wenn der Steuerpflichtige voraussichtlich in dem Steuerabschnitt ein um 20% — mindestens RM. 2000.— — erhöhtes Einkommen beziehen wird. Die Vorauszahlungen werden auf die am Ende des Steuerabschnitts endgültig festgelegte Steuerschuld angerechnet, sodaß der Steuerpflichtige dann entweder noch einen Nachschuß zu leisten hat oder einen Rückerstattungsanspruch auf die zuviel gezahlte Einkommensteuer erhält. Werden die Einkommensteuer-Vorauszahlungen und -Abschlußzahlungen von der OHG an die verschiedenen Finanzämter für Rechnung der Gesellschafter gezahlt, so sind diese Beträge den einzelnen Gesellschaftern auf ihren Privat-Konten zu belasten.

Der Tarif der Einkommensteuer ist gemäß § 55 EinkStG. progressiv gestaltet und gilt für alle Steuerpflichtigen, so daß sich für die Teilhaber der OHG keine abweichende Regelung ergeben kann. So beträgt die Steuer für die ersten angefangenen

oder vollen 8000 RM. des Einkommens 10%; für die weiteren angefangenen oder vollen 4000 RM. des Einkommens 12½% usw.

7. Im folgenden soll noch die Frage behandelt werden, ob der Gewinn der OHG, der unter die Gesellschafter verteilt wird, der Kapitalertragsteuer unterliegt. Hier ist zunächst der Hauptsatz aufzustellen: Der unter die Gesellschafter verteilte Gewinn der OHG ist für den einzelnen Gesellschafter nicht Einkommen aus Kapitalvermögen, sondern Einkommen aus Gewerbebetrieb, unterliegt somit nicht der Kapitalertragsteuer. § 121 Abs. 1 HGB[1]) steht mit dieser Feststellung in keiner Weise in Widerspruch. Die gemäß dieser Vorschrift den Gesellschaftern am Schlusse des Geschäftsjahres gutgeschriebenen Zinsen auf die Kapitaleinlagen sind keine Zinsen im eigentlichen Sinne, sondern eine „Vorzugsdividende“[2]). Die Zinsen fallen weg, sowie die OHG keinen Gewinn erzielt. Es handelt sich also hier nicht um eine Forderung der Gesellschafter, sondern um einen Verteilungsmodus für den Geschäftsgewinn.

Auch die Entnahmen des einzelnen Teilhabers während des Geschäftsjahrs bis zu 4% seines Kapitalanteils unterliegen nicht der Kapitalertragsteuer, da es sich hier nicht um einen Ertrag aus Kapitalvermögen, sondern nur um eine Aenderung des Kapitalanteils handelt. Auch diese Entnahmen werden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesehen.

Anders verhält sich die Sache dann, wenn Gesellschafter der OHG ein reines Darlehen zur Erweiterung des Betriebs oder zur Ueberbrückung eines vorübergehenden Geldbedarfs gewährt. Die Zinsen, die er für dieses Darlehen erhält, unterliegen der Einkommensteuer aus Kapitalvermögen.

Wenn ein Gesellschafter seinen Gewinnanteil im Geschäft stehen läßt und von der OHG hiefür einen bestimmten Zinssatz erhält, ist dann dieser Zinsertrag kapitalertragsteuerpflichtig? Hier kommt es auf die Vereinbarungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft an. Wird sein Gewinnanteil, wie allgemein üblich, seinem Kapitalanteil zugeschrieben, so sind die gezahlten Zinsen für den Gesellschafter Einkommen aus Gewerbebetrieb und damit nicht kapitalertragsteuerpflichtig. Wenn

[1]) § 121 Abs. 1 HGB: Von dem Jahresgewinn gebührt jedem Gesellschafter zunächst ein Anteil in Höhe von vier vom Hundert seines Kapitalanteils. Reicht der Jahresgewinn hierzu nicht aus, so bestimmen sich die Anteile nach einem entsprechend niedrigeren Satze.

[2]) Staub, Komm. zum HGB § 121 Anm. 1.

dagegen in besonderem Vertrag vereinbart ist, daß der Gewinnanteil als Darlehen zu einem bestimmten Zins der Gesellschaft zur Verfügung gestellt wird, und die Summe einem Darlehens-Konto des Gesellschafters gutgeschrieben wird, dann sind die vom Gesellschafter eingenommenen Zinsen Einkünfte aus Kapitalvermögen.

8. Zusammenfassung: Wie wir festgestellt haben, unterliegt die OHG als solche nicht der Einkommensteuer. Es werden vielmehr die einzelnen Gesellschafter getrennt zur Einkommensteuer veranlagt. Dagegen erfolgt die Feststellung des Gewinns der OHG einheitlich durch das für den Sitz der Gesellschaft zuständige Finanzamt (Betriebsfinanzamt). Der einheitlich festgestellte Gewinnbetrag ist für die Veranlagung der Gesellschafter zur Einkommensteuer durch die einzelnen Wohnsitzfinanzämter maßgebend.

Diese Regelung hebt die Einkommensbesteuerung der OHG aus der allgemeinen Einkommensbesteuerung heraus, ohne sie indes derjenigen der Körperschaften zur Seite zu stellen. Immerhin können wir schon bei der Einkommenbesteuerung der OHG eine gewisse Annäherung an den Gedanken einer einheitlichen Besteuerung der OHG feststellen.

2. Nach dem Reichskörperschaftssteuergesetz.

Die Körperschaftssteuer, die erstmals vom Reich im Jahre 1920 eingeführt wurde, hat zur Aufgabe: die Besteuerung des Gewinns der juristischen Personen des bürgerlichen und öffentlichen Rechts. Zur Zeit des Kaiserreichs waren die juristischen Personen in den einzelnen Ländern ganz unterschiedlich zur Einkommensteuer herangezogen worden.

Das alte Körperschaftssteuergesetz von 1920 und das in der Fassung von 1922 sprachen eine Steuerpflicht aus

a) für juristische Personen des öffentlichen und bürgerlichen Rechts und alle Berggewerkschaften,

b) für nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, soweit ihr Einkommen nicht unmittelbar nach dem Körperschaftssteuergesetz oder dem Einkommensteuergesetz bei einem anderen Steuerpflichtigen steuerbar ist.

Gemäß § 7 des alten EinkStG. war aber der Gewinn der OHG bei den Gesellschaftern als Einkommen aus Gewerbebetrieb der

Einkommensteuer unterworfen. Damit war die OHG von der Körperschaftsteuer frei.

Auch im neuen Körperschaftssteuergesetz von 1925 ist eine Steuerpflicht der nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen ausgesprochen mit Ausnahme aller derer, deren Einkommen nach dem Körperschaftsteuergesetz oder nach dem Einkommensteuergesetz bei einem anderen Steuerpflichtigen steuerbar ist. Das Körperschaftsteuergesetz bestimmt also nicht selbständig, welche Personenvereinigungen als Rechtssubjekte anzusehen sind, sondern tritt hinter das Einkommensteuergesetz zurück und überläßt es diesem, zu bestimmen, wie das Einkommen bei den verschiedenen Personenvereinigungen zu besteuern ist. Erst diejenigen Vereinigungen, über deren Einkommensbesteuerung das Einkommensteuergesetz nichts verfügt, sind dem Körperschaftsteuergesetz unterworfen und damit selbständige Rechtssubjekte.

In § 29 Nr. 3 EinkStG. ist nun, wie im vorhergehenden Abschnitt dargelegt, bestimmt, daß der Gewinn der OHG ohne weiteres als Einkommen der einzelnen Gesellschafter anzusehen ist und von ihnen gemäß den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu versteuern ist. Damit scheidet die OHG aus der Reihe der körperschaftsteuerpflichtigen Personenvereinigungen aus. Die OHG als solche ist nicht körperschaftsteuerpflichtig.

3. Nach dem Vermögensteuergesetz.

a) Fast in allen deutschen Ländern war vor dem Kriege und teils noch während des Kriegs die Vermögensteuer als Ergänzungssteuer zur Einkommensteuer eingeführt worden. Auch das Reich hatte 1913 eine Vermögensteuer im sog. Wehrbeitrag erhoben und eine Vermögenszuwachssteuer in der sog. Besitzsteuer eingeführt. Außerdem waren die verschiedenen Kriegsabgaben als Vermögen- bezw. Vermögenszuwachssteuern anzusprechen, während das Reichsnotopfer im Jahre 1919 als eine einmalige große Vermögensabgabe zu Gunsten des Reichs gedacht war [1]).

Durch Gesetz vom 8. 4. 1922 wurde die Vermögensteuer in das Reichssteuersystem eingeführt. Gemäß § 2 dieses Gesetzes waren u. a. steuerpflichtig:

a) physische Personen;

b) juristische Personen des öffentlichen und privaten Rechts;

[1]) S. a. 1. Kapitel, Abschnitt B.

c) nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, wenn sie den Sitz ihrer Leitung im Inland haben, und zwar mit ihrem gesamten Vermögen, soweit es nicht nach dem Vermögensteuergesetz bei einem anderen Steuerpflichtigen steuerbar ist.

Die nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen waren also als solche erst dann vermögensteuerpflichtig, wenn ihr Vermögen nicht schon vorher bei anderen Steuerpflichtigen der Vermögensteuer unterworfen war. Nun galt aber damals, wie bereits gezeigt, § 80 Abs. 2 AO nicht bloß als Bewertungsvorschrift, sondern es wurde ihr grundsätzliche, materielle Bedeutung beigelegt. Das Gesamthandsvermögen der OHG wurde bruchteilsweise den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet. Jeder Gesellschafter hatte seinen Anteil am Vermögen der OHG zusammen mit seinem übrigen Vermögen zu versteuern. Die OHG als solche besaß damit steuerrechtlich kein Vermögen, schied infolgedessen aus der Reihe der vermögensteuerpflichtigen, nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen aus.

In engem Zusammenhang mit dem Vermögensteuergesetz stand das am gleichen Tag erlassene Vermögenszuwachssteuergesetz. Steuerpflichtig waren hier nur natürliche Personen. Da nun im Vermögensteuergesetz das Vermögen der OHG von den Teilhabern anteilsmäßig versteuert wurde, mußte auch der Vermögenszuwachs der Gesellschaft von den Teilhabern gemäß ihrer Anteile an diesem versteuert werden.

Die einige Monate nach der Vermögensteuer im August 1922 eingeführte Zwangsanleihe stellte eigentlich nichts anderes dar als eine ziemlich hohe Vermögensabgabe. Es mußten nach § 6 des Gesetzes alle natürlichen und juristischen Personen, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die am 1. Januar 1923 vermögensteuerpflichtig waren, Zwangsanleihe zeichnen. Danach war also die OHG selbst nicht zeichnungspflichtig; es mußten vielmehr die einzelnen Gesellschafter Zwangsanleihe zeichnen, deren Höhe sich nach ihrem bei der ersten Veranlagung festgestellten Vermögen richtete.

Die zur Linderung der während des Ruhreinfalls der Alliierten und der Hochflut der Inflation hereingebrochenen Not erhobene Brotversorgungsabgabe und die Rhein-Ruhr-Abgabe trugen ebenfalls den Charakter von außerordentlichen Vermögensabgaben. Die Brotversorgungsabgabe mußte von den Zwangsanleihe-Zeichnungspflichtigen getragen werden, während die Rhein-Ruhr-Abgabe sich an die Vorauszahlungen auf die Ein-

kommen- und Körperschaftsteuer gemäß Gesetz vom 11. 8. 1923 anlehnte. So waren auch hier stets die Gesellschafter der OHG, nie die OHG als solche abgabepflichtig.

Um dem Reich weitere Mittel zuzuführen, wurde durch Gesetz vom 11. 8. 1923 eine Betriebsteuer beschlossen. Von den Betrieben, und zwar von den landwirtschaftlichen, wie auch von den industriellen, gewerblichen und Handels-Betrieben sollte eine Steuer erhoben werden. Diese Abgabe war finanzwissenschaftlich keine Personal-, sondern eine Real-Steuer, gehört damit eigentlich unter den Begriff der Gewerbesteuer; sie muß aber als Vermögensabgabe in diesem Zusammenhange behandelt werden. Die OHG war — da die Steuer vom Betrieb erhoben wurde — selbst steuerpflichtig und hatte nach Art. II § 3 das Zweifache der Beträge zu entrichten, die sie in der Zeit vom 1. September 1923 bis 29. Februar 1924 als Lohnsteuer für ihre Arbeiter und Angestellten an das Reich abzuführen hatte.

Im Oktober 1923, als die Inflation an ihrem Ende angelangt war, wurde unsere Währung durch Gründung der Rentenbank und Ausgabe der Rentenmark auf eine neue, feste Basis gestellt. Zur Sicherung dieser Rentenmark wurde der Landwirtschaft eine Grundschuld auferlegt. Mit demselben Betrag wurden Industrie, Gewerbe und Handel zusammen belastet. Die Belastung bestand darin, daß die Unternehmungen der Rentenbankverwaltung Schuldverschreibungen in Höhe der auf den Betrieb entfallenden Umlage auszufertigen hatten. Damit wurde auch die OHG belastet. Die Schuldverschreibung für die OHG hatte auszustellen: jeder Beteiligte je für seinen Anteil, der ihm am 18. Okt. 1923 am Vermögen der Gesellschaft zustand. Der einzelne Gesellschafter haftete also nicht gesamtschuldnerisch für die ganze die OHG treffende Umlage, sondern nur für den Teil, der seinem Kapitalanteil entsprach.

b) 1. Im Rahmen der allgemeinen Steuerneuordnung 1925 wurde auch eine neue Vermögensteuer geschaffen, die für die OHG eine bedeutsame Neuerung brachte. Während seither das Vermögen der OHG, wie oben ausgeführt, nur anteilig in der Hand der Gesellschafter erfaßt worden war, wurde die OHG nunmehr selbst für steuerpflichtig erklärt, § 2 Nr. 2 c VermStG. Seither hat die OHG ihr Vermögen selbst zu versteuern, sie ist also den sog. Kapitalgesellschaften gleichgestellt worden. Der Grund zu dieser neuen Regelung war folgender: Früher mußte das Vermögen der OHG in die verschiedenen Anteile der Ge-

sellschafter aufgeteilt werden (gemäß § 80 Abs. 2 RAO). Diese Gesellschaftsanteile wurden von den für die einzelnen Teilhaber zuständigen Finanzämtern bei den meist sehr beschleunigten Veranlagungsarbeiten ganz verschieden hoch bewertet. Um diesem Uebel zu begegnen, wurden zwar für die 1. Instanz verschiedentlich Verwaltungs-Verordnungen erlassen. Im Rechtsmittelverfahren ließ sich dagegen oft eine unterschiedliche Bewertung des Gesellschaftsvermögens nicht vermeiden, weil der eine der Gesellschafter vielleicht ein Rechtsmittel eingelegt hatte, der andere aber nicht. Kurzum: bei der Bewertung der einzelnen Anteile kamen vielfach Ungerechtigkeiten vor, die durch die neue Regelung vermieden werden konnten. Außerdem machte sich auch bei der Vermögensteuer die erschwerte Beitreibung der für den Gesellschafter ermittelten Steuerschuld bemerkbar. Wenn nämlich der einzelne Gesellschafter nicht in der Lage war, seine Steuerschuld zu begleichen, so konnte das Gesellschaftsvermögen nicht herangezogen werden, da zur Vollstreckung in das Vermögen der OHG gemäß § 124 Abs. 2 HGB ein gegen die Gesellschaft gerichteter Schuldtitel notwendig ist. Ein solcher Schuldtitel konnte aber nicht erzwungen werden, weil die Gesellschaft als solche gar nicht Steuerschuldnerin war. Es konnte also nur das Vermögen des Gesellschafters gepfändet werden und dieses Vermögen bestand nicht selten nur in dem Anteil an der OHG. Zur Befriedigung seines Steueranspruchs blieb dem Fiskus nichts anderes übrig, als zuerst Zwangsvollstrekkung in das Vermögen des Gesellschafters durchzuführen, dann, wenn diese erfolglos versucht war, Pfändung des Gesellschafts-Anteils zu erwirken, und hierauf die OHG zu kündigen. Dies war immer ein langwieriger Weg, der oft gar nicht, meist erst nach langer Zeit, zu einem Erfolg führte.

2. Die objektive Steuerpflicht der OHG wird nach § 5 VermStG. durch das zu gleicher Zeit erlassene Reichsbewertungsgesetz geregelt. Das Reichsbewertungsgesetz trifft Bestimmungen darüber, in welcher Weise das Vermögen der OHG gegen die Vermögen der einzelnen Gesellschafter abgegrenzt wird. So schreibt § 26 Abs. 2 Nr. 3 RBewG. vor: „Einen gewerblichen Betrieb bilden insbesondere alle Gegenstände, die offenen Handelsgesellschaften gehören." Die OHG bildet also einen selbständigen gewerblichen Betrieb. Das ganze Vermögen der OHG gilt als Betriebsvermögen ohne Rücksicht darauf, ob der einzelne Gegenstand dem Betrieb dient oder nicht. Wenn sich somit im Vermögen der OHG landwirtschaftliche oder forst-

wirtschaftliche Grundstücke oder Wohnhäuser befinden, so werden diese alle ohne weiteres zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gerechnet, ohne daß vorher nachgeprüft werden muß, ob die Gesellschaft gewerbliche Zwecke verfolgt oder nicht. Darüber hinaus schreibt § 26 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 RBewG. vor:

„Zu dem gewerblichen Betrieb einer OHG gehören auch die Gegenstände, die im Eigentum eines oder mehrerer oder aller an der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter stehen und dem Betrieb dieser Gesellschaft dienen."

Im Entwurf des Reichsbewertungsgesetzes wollte man nur die Gegenstände zum Betriebsvermögen zählen, die im Eigentum aller Gesellschafter stehen und dem Betrieb der Gesellschaft dienen. Im endgültigen Gesetz wurde aber diese Vorschrift geändert mit der Wirkung, daß in Abweichung vom Zivilrecht auch alle die Gegenstände zum Betriebsvermögen der OHG zählen, die nicht in ihrem Eigentum stehen, sondern einem oder mehreren oder allen Gesellschaftern gehören und von diesen der Gesellschaft für den Betrieb überlassen wurden. Es handelt sich hier in der Hauptsache um Grundstücke, Mieträume u. a., die im Eigentum eines Teilhabers stehen und der OHG miet- oder pachtweise überlassen werden.

Diese neue Bestimmung ist aufgenommen worden, weil es früher nicht selten vorkam, daß offene Handelsgesellschaften ihnen gehörige Gegenstände rechtlich aus ihrem Betriebsvermögen herausgenommen und den Gesellschaftern zu Eigentum übertragen haben, während diese Gegenstände nach wie vor dem Betrieb der Gesellschaft dienten. Oder es wurde bei der Gründung einer OHG von der rechtlichen Einbringung von Gegenständen (z. B. Gebäuden, Maschinen u. a. m.) in die Gesellschaft abgesehen; trotzdem wurden diese Gegenstände dem Betrieb der Gesellschaft zur Verfügung gestellt. Wenn man nun diese nicht eingebrachten oder wieder ausgeschiedenen Gegenstände nicht zum Betriebsvermögen der OHG rechnen würde, so wäre es in das Belieben der Gesellschafter gestellt, durch solche Maßnahmen steuerliche Vorteile zu erlangen. Sowie also ein Gegenstand dem Betrieb der Gesellschaft dient und im Eigentum nur eines einzigen Teilhabers steht, wird er dem Betriebsvermögen der Gesellschaft hinzugerechnet. Ohne Bedeutung ist hierbei das Maß der Beteiligung des einzelnen Gesellschafters am Vermögen der OHG und auch am einzelnen dem Betrieb dienenden Gegenstand. Auf Grund welchen Rechtsverhältnisses

der betr. Gegenstand der Gesellschaft überlassen ist, ist ebenfalls nicht von Belang.

Wie sind nun Darlehen, die der Gesellschafter der Gesellschaft gewährt, zu behandeln? Ueber diese Frage herrschte anfangs in der Literatur und auch in der Praxis bei den Finanzämtern Unklarheit. Die Finanzämter wollten meist die Darlehen der Gesellschafter zum Betriebsvermögen der OHG zählen, also keine Gesellschafts-Schulden für derartige Darlehen in der Vermögensbilanz der Gesellschaft anerkennen. Der Reichsfinanzhof hat nun in den beiden Urteilen vom 3. 1. 28 (I A 478/27) und vom 15. 5. 28 (I A 521 28) folgendermaßen entschieden:

Zunächst sei eine Zurechnung der Darlehen von Gesellschaftern an die OHG zum Betriebsvermögen der Gesellschaft ohne weiteres möglich. Wenn eine OHG sich bei der Bewertung ihres Betriebsvermögens die Zurechnung der ihr von den Gesellschaftern nur leih-, miet- oder pachtweise überlassenen Gegenstände gefallen lassen müsse, obwohl sie daran kein Eigentum erworben habe, und wenn hier ihre Rückgabeverpflichtung außer Betracht bleiben müsse, so sei kein innerer Grund einzusehen, warum dann, wenn die Gesellschaft bei Darlehen sogar Eigentümerin der empfangenen Gegenstände geworden sei, ihre Rückgabeverpflichtung als Schuld in Ansatz gebracht werden sollte. Wenn bei dem Gesellschafter, der irgend einen Gegenstand der Gesellschaft zum Betrieb überlassen habe, über das Eigentum hinwegzusehen sei und die von ihm der Gesellschaft gebrauchsweise überlassenen Gegenstände dem Gesellschaftsvermögen hinzugerechnet werden sollen, ohne daß die Gesellschaft ihre Rückgabeverpflichtung als Schuld in Ansatz bringen könne, obwohl diese Verpflichtung durch einen sachenrechtlichen und schuldrechtlichen Herausgabeanspruch gesichert sei, so müsse das Gleiche erst recht dann gelten, wenn der Gesellschafter beim Darlehen sein Eigentum aufgegeben habe und nur noch einen schuldrechtlichen Herausgabeanspruch besitze. Der einen umfassenderen Tatbestand regelnde § 26 Abs. 2 Nr. 3 RBewG. müsse auch auf den engeren Tatbestand des Darlehens angewandt werden. Nicht jedes Darlehen diene aber dem Betrieb der Unternehmung in gleicher Weise. Das kurzfristige Darlehen, das nur zur vorübergehenden Stärkung der Betriebsmittel diene und den Charakter eines reinen Kreditgeschäfts habe, sei deshalb als Geschäftsschuld anzuerkennen und somit in der Vermögensbilanz abziehbar. Das langfristige Gesellschafter-Darlehen, das

die Gesellschaft dauernd kräftigen solle, stelle sich sachlich als eine Erhöhung der Beteiligung an der Gesellschaft dar und sei deshalb zum Betriebsvermögen der OHG zu rechnen, also nicht abzugsfähig.

Es entscheidet also der Wille der Parteien, wie lange das Darlehen in der Gesellschaft arbeiten soll. Handelt es sich nur um die vorübergehende Ausgleichung eines Geldbedarfs, z. B. zur Erledigung eines die Kapazität der Unternehmung überschreitenden Auftrags, so wird das Gesellschafter-Darlehen als reines Kreditgeschäft angesehen; der Abzug als Geschäftsschuld ist zugelassen. Benötigt die OHG das Darlehen jedoch zur Einrichtung oder zum Ausbau des Betriebes, so hat das Darlehen die gleiche Aufgabe wie das Gesellschaftskapital. Das Darlehen stellt, wirtschaftlich gesehen, eine Erhöhung des Kapitals dar und ersetzt eigentlich eine notwendig gewordene Kapitalserhöhung. In diesem Falle dient das Darlehen dem Betrieb der Gesellschaft im Sinne von § 26 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 RBewG. und ist somit dem Betriebsvermögen der OHG zuzurechnen. Die Darlehensschuld der Gesellschaft ist nicht abziehbar.

Ebenso sind auch nach RFH-Urteil vom 21. 8. 28 (I A 493/27) die langfristigen Darlehen, die die Ehefrauen der offenen Handelsgesellschafter der Gesellschaft zur Verfügung stellen, zum Betriebsvermögen der Gesellschaft zu rechnen. Dazu führt die Urteilsbegründung aus: Verbinde man den Gedanken, daß die wirtschaftliche Einheit des Betriebs der OHG nicht dadurch geschmälert werden dürfe, daß ein Gesellschafter der Gesellschaft Betriebsgegenstände wohl tatsächlich aber nicht rechtlich überweise, mit dem anderen Gedanken, daß bei der Bestimmung einer wirtschaftlichen Einheit das Gut des Ehemanns und das der Ehefrau unter der Voraussetzung des § 48 Abs. 1 RBewG. nicht geschieden werden, so sei die Forderung gerechtfertigt, daß bei der Ermittlung des Einheitswerts des Betriebsvermögens der OHG auch solche Darlehen nicht abgezogen werden dürfen, die von der Ehefrau eines Gesellschafters der OHG auf lange Frist gewährt werden.

Auch sind, wie der Reichsfinanzhof im Urteil vom 15. 5. 28 (I A 521/27) bestimmte, die Gewinnanteile der offenen Handelsgesellschafter, deren Auszahlung sie noch nicht verlangt haben, bei der Bewertung des Betriebsvermögens der Gesellschaft nicht abzugsfähig. Eine Schuld der Gesellschaft bezüglich des auf den einzelnen Gesellschafter entfallenden Jahresgewinnanteils bestehe nicht; sie könne also auch nicht vom Vermögen der Ge-

sellschaft abgezogen werden. — Demgegenüber stellte der Reichsfinanzhof im Urteil vom 8. 5. 28 (I A 202/28) fest, daß ausgezahlte Gewinnvorschüsse das Betriebsvermögen der Gesellschaft mindern. Um jedoch Steuerschiebungen bei dieser Gelegenheit zu verhindern, bestimmt das Urteil, daß an die Stelle der bei der Bewertung ausfallenden Vorschüsse die eventuellen Rückforderungs-Ansprüche zu bewerten sind, die der Gesellschaft an die Gesellschafter für den Fall zustehen, daß sich beim Jahresabschluß kein oder ein geringerer Gewinn als die ausgezahlten Vorschüsse ergibt. Die Bewertung solcher Rückforderungsansprüche wird nun allerdings sehr schwer sein.

Von dem nach § 26 Abs. 2 Nr. 3 RBewG. festgestellten Betriebs- oder Rohvermögen der OHG sind zur Ermittlung des Einheitswerts des Betriebs gemäß § 28 Abs. 1 RBewG. die Schulden abzuziehen, soweit sie mit der Gesamtheit oder mit einzelnen Teilen des gewerblichen Betriebs in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Der Schuldenabzug ist selbstverständlich auch solchen Vermögensgegenständen gegenüber erlaubt, die im Eigentum eines Gesellschafters stehen, aber dem Betrieb der OHG dienen und somit zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gezählt werden müssen. Wenn also ein Grundstück, das die OHG von einem ihrer Gesellschafter pachtweise übernommen hat, zum Vermögen der Gesellschaft gerechnet werden muß, so können ohne weiteres die auf ihm ruhenden Lasten als Schulden vom Rohvermögen abgesetzt werden. Der wirtschaftliche Zusammenhang muß allerdings vorhanden sein. Nicht abzugsfähig ist indessen die Belastung der Gesellschaft auf Grund des Industrie-Belastungs- und Aufbringungsgesetzes vom 30. August 1924, (§ 47 Abs. 1 Nr. 1 b RBewG.).

Da die OHG selbst zur Vermögensteuer herangezogen wird, gehören die Anteile der einzelnen Gesellschafter am Gesellschafts-Vermögen nicht zum steuerbaren Vermögen der Gesellschafter. Ebenso sind die den Gesellschaftern gehörigen Gegenstände, die zum Betriebsvermögen der OHG gerechnet werden müssen, nicht zur Vermögensteuer bei den einzelnen Gesellschaftern heranzuziehen. (§ 46 RBewG.). Damit ist eine doppelte Besteuerung des in die Gesellschaft eingebrachten und des nur zum Gebrauch der Gesellschaft überlassenen Vermögens vermieden.

3. Für die Bewertung der Gegenstände des Betriebsvermögens gelten nach § 31 Abs. 1 RBewG. die Vorschriften der Reichsabgabenordnung, insbesondere § 137. Es ist der gemeine

Wert zu Grunde zu legen unter dem Gesichtspunkt der Fortführung des Betriebs. An die Stelle des gemeinen Werts den Anschaffungs- oder Herstellungspreis nach Abzug eines angemessenen Abnutzungsbetrags zu setzen, ist nicht erlaubt. Für solche Gegenstände, die zwar nach dem Gesetz zum Betriebsvermögen gerechnet werden müssen, ihrer Nutzungsart nach jedoch einen landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder gärtnerischen Betrieb bilden würden oder die zum Grundvermögen gehören würden, sind besondere Bewertungsgrundsätze in § 31 Abs. 3 RBewG. vorgesehen. Der Gesamtwert des Betriebs darf aber nicht hinter der Summe der einzelnen Gegenstände vermindert um die Schulden des Betriebs zurückbleiben.

Der Einheitswert des Betriebs der OHG wird festgestellt durch einen zu diesem Zweck eigens gebildeten „Gewerbeausschuß". Auf die Zusammensetzung und Geschäftsordnung dieser für jeden Finanzamtsbezirk aufzustellenden Ausschüsse ist hier nicht einzugehen.

Da die OHG bekanntlich nur Betriebsvermögen besitzen kann, so gilt der für den gewerblichen Betrieb festgestellte Einheitswert zugleich auch für das Gesamtvermögen der OHG, ohne daß es einer besonderen Feststellung mehr bedarf. Dieser Einheitswert wird von dem zuständigen Finanzamt der Veranlagung zur Vermögensteuer zu Grunde gelegt. Ueber die Höhe des festgestellten Einheitswerts wird der OHG ein Feststellungsbescheid erteilt. Gegen den Feststellungsbescheid können gemäß § 69 RBewG. folgende Rechtsmittel eingelegt werden:

a) Einspruch an den Gewerbeausschuß beim Finanzamt;
b) Berufung gegen die Einspruchsentscheidung an den Oberbewertungsausschuß beim Landesfinanzamt;
c) Rechtsbeschwerde gegen die Berufungsentscheidung beim Reichsfinanzhof.

Unter ganz bestimmten Umständen, die in § 75 RBewG. genau festgelegt sind, hier aber nicht weiter ausgeführt werden sollen, kann auf Antrag eine Neufeststellung des Einheitswerts des Vermögens der OHG vorgenommen werden.

4. Der Steuersatz beträgt für die OHG gemäß § 7 Abs. 3 VermStG. höchstens 5 pro Tausend. Ist das Vermögen der OHG geringer als RM. 50 000.—, so kommt ein ermäßigter Tarif (bis zu 1 pro Tausend) zur Anwendung. Bei einem Gesellschafts-Vermögen von nur RM. 5000.— oder noch weniger, wird überhaupt keine Vermögensteuer erhoben. Durch das Gesetz vom

29. 6. 1929 zur Feststellung des Reichshaushaltsplans 1929 (RGBl. II S. 444) ist die Vermögensteuer für 1929 um 8% gegenüber der Jahresschuld 1928 erhöht worden.

Die allgemeine Veranlagung der Vermögensteuer wird gemäß § 11 VermStG. und § 6 Abs. 1, 2 RBewG. je für ein Kalenderjahr vorgenommen. Auch die Feststellung der Einheitswerte wird nach dem Stande vom Beginn des 1. Januar für ein Kalenderjahr vorgenommen. Doch kann durch eine vom Reichsfinanzminister mit Zustimmung des Reichsrats und eines Ausschusses des Reichstags erlassene Rechtsverordnung bestimmt werden, daß die Einheitsbewertung in größeren als jährlichen Zeitabständen durchgeführt wird. So ist z. B. von einer Feststellung der Einheitswerte und einer Vermögensteuerveranlagung für 1929 abgesehen worden. Unter regulären Umständen fällt die Veranlagung zur Vermögensteuer zeitlich mit der Feststellung der Einheitswerte der Gesamtvermögen zusammen. Ueber die Höhe der zu zahlenden Vermögensteuer bekommt die OHG von dem für ihren Sitz zuständigen Finanzamt einen schriftlichen Bescheid, gegen den die allgemeinen Rechtsmittel zulässig sind (§§ 217/8 RAO.).

Aehnlich wie bei der Einkommensteuer sind auch bei der Vermögensteuer Vorauszahlungen zu leisten. Am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November hat die OHG je ein Viertel der für den vorhergehenden Steuerabschnitt festgestellten Steuerschuld zu entrichten. Wenn die nach der Feststellung der Vermögensteuer sich ergebenden Vierteljahrsbeträge die geleisteten Vorauszahlungen übersteigen, so ist der Unterschiedsbetrag sofort mit der nächsten nach der Zustellung des Steuerbescheids fällig werdenden Vierteljahrszahlung zu entrichten. Umgekehrt ist, wenn die neuen Vierteljahrsbeträge kleiner sind als die geleisteten Vorauszahlungen, der Unterschiedsbetrag auf die nächste nach Zustellung des Steuerbescheids fällig werdende Vierteljahrszahlung anzurechnen. Wenn die OHG glaubhaft machen kann, daß ihr Vermögen im neuen Steuerjahr wesentlich kleiner sein wird wie im vorhergehenden, kann ihr auf besonderen Antrag hin der voraussichtliche Unterschiedsbetrag zwischen der letzten und der voraussichtlichen neuen Steuerschuld, verteilt auf die einzelnen Vorauszahlungen, gestundet werden (§ 15 Abs. 4 VermStG.).

5. Die neue Regelung bei der Vermögensteuer, daß die OHG selbständiges Steuersubjekt ist und daß der Anteil des Gesellschafters am Vermögen der Gesellschaft aus seinem eige-

nen Vermögen herausgenommen ist, birgt für den einzelnen Gesellschafter eine große Härte in sich, und zwar in den Fällen, in denen er Schulden hat, aber außer seinem Gesellschaftsanteil kein anderes Vermögen besitzt, oder wenn seine Schulden größer sind als sein übriges Vermögen. Nach dem früheren Vermögensteuergesetz konnte er seine Schulden mindestens bis zur Höhe seines Gesellschafts-Anteils in Abzug bringen. Dies ist nun nicht mehr möglich, da sein Anteil am Vermögen der OHG nicht mehr zu seinem eigenen Vermögen zu rechnen ist. Die OHG andererseits darf die persönlichen Schulden ihrer Gesellschafter nicht vom Gesellschafts-Vermögen abziehen, da diese Schulden mit dem Betriebsvermögen der Gesellschaft ja nicht in Beziehung stehen. Für solche Fälle greift nun eine Bestimmung des Vermögensteuergesetzes ein, die dem betr. Gesellschafter einen besonders gearteten Erstattungsanspruch gibt. § 16 VermStG. schreibt vor, daß ein unbeschränkt vermögensteuerpflichtiger Gesellschafter einer OHG, wenn seine Schulden sein nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes errechnetes Vermögen übersteigen, dem Reich gegenüber einen Anspruch auf Erstattung des Unterschiedsbetrages hat, der sich ergibt zwischen der von der Gesellschaft entrichteten Vermögensteuer und der Vermögensteuer, die die OHG zu zahlen hätte, wenn die Schulden des Gesellschafters vom Gesellschafts-Vermögen abgezogen worden wären. Die Schulden des Gesellschafters dürfen indes nur soweit berücksichtigt werden, als sie sein Gesamtvermögen übersteigen; außerdem sind sie beschränkt auf die Höhe des Wertes seines Anteils am Vermögen der Gesellschaft. Ein Beispiel soll die etwas komplizierte Rechnung deutlicher machen: Eine OHG, an der A und B je zur Hälfte beteiligt sind, besitzt ein Vermögen von RM. 500 000.—, hat also 5 vom Tausend = RM. 2500.— Vermögensteuer zu zahlen. A hat außer seinem Gesellschaftsanteil noch Grundvermögen in Höhe von RM. 50 000.— und dazu RM. 100 000.— Schulden, somit einen Schuldenüberschuß von RM. 50 000.— (ohne Berücksichtigung seines Anteils an der OHG). Wäre dieser Schuldenüberschuß vom Vermögen der Gesellschaft abziehbar, so würde das Gesellschaftsvermögen RM. 450 000.—, die Vermögensteuer hieraus nur RM. 2250.— betragen. Der Unterschiedsbetrag (2500—2250) von RM. 250.— ist somit dem Gesellschafter A zu erstatten.

Würde der Schuldenüberschuß RM. 300 000.— betragen, so könnte er nur bis zur Höhe des Werts des Anteils am Gesell-

schafts-Vermögen — also nur bis RM. 250 000.— — in Abzug gebracht werden. A hätte in diesem Falle einen Erstattungsanspruch auf 2500 — 1250 = RM. 1250.—.

Die Erstattung wird nur vorgenommen auf Antrag des betr. Gesellschafters bei dem für seine Vermögensteuer-Veranlagung zuständigen Finanzamt. Dieses Finanzamt leitet den Antrag nach Prüfung der Voraussetzungen, wie unbeschränkte Steuerpflicht und Ueberschuldung des Gesellschafters, an das für die Veranlagung der OHG zuständige Finanzamt weiter. Von dort erfolgt dann die Erstattung.

Die persönlichen Schulden der einzelnen Gesellschafter finden also unter gewissen Umständen bei der Vermögensteuer der Gesellschaft Berücksichtigung. Wie liegt nun aber die Sache im umgekehrten Fall, d. h. wenn bei der OHG eine Ueberschuldung vorliegt? Kann diese Ueberschuldung bei den Vermögen der einzelnen Gesellschafter in Abzug gebracht werden? Diese Frage wird in der Praxis und in der Literatur teils bejaht, teils verworfen. Fest steht zunächst, daß die offenen Handelsgesellschafter für die Schulden der Gesellschaft persönlich haften. In dem Fall der Ueberschuldung der OHG, d. h. wenn die Schulden die Aktiven der Gesellschaft übersteigen, werden die Gläubiger sofort die Gesellschafter in Anspruch nehmen. Der einzelne Gesellschafter muß dann den auf seinen Anteil entfallenden Schuldbetrag, wie er im Wege der Repartition festgestellt wurde, von seinem Vermögen abziehen können.

6. Wie die von der OHG entrichtete Vermögensteuer im Innenverhältnis verrechnet wird, d. h. wie sie unter die Gesellschafter verteilt werden soll, ist im Gesetz nicht geregelt. Einfach läßt sich die Frage lösen, wenn das Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter am Vermögen und am Gewinn der OHG das gleiche ist. In diesem Fall wird die gezahlte Steuer zu gleichen Teilen den Gesellschaftern belastet. Schwieriger wird die Rechnung schon, wenn Gewinnanteil und Vermögensanteil bei den einzelnen Gesellschaftern verschieden sind. Ganz verwickelt wird die Auseinandersetzung aber dann, wenn zum Betriebsvermögen der OHG noch dem Betrieb dienende Gegenstände gerechnet werden müssen, die im Eigentum eines oder mehrerer Gesellschafter stehen. Hier empfiehlt es sich schon zur Vermeidung von Unstimmigkeiten betreffs der Verrechnung der Vermögensteuer der OHG genaue Abmachungen im Gesellschaftsvertrag zu treffen.

Diesen Schwierigkeiten läßt sich indes bis zu einem gewissen Grad aus dem Wege gehen, wenn man die gezahlte Steuer nicht unter die Gesellschafter verteilt, sondern sie über Handlungs-Unkosten verbucht. Damit verringert sie den Gewinn der Unternehmung und verteilt sich so wieder auf indirekte, allerdings ungenaue, Weise auf die verschiedenen Teilhaber. Hervorgehoben werden muß aber, daß diese Vermögensteuer der OHG bei der steuerlichen einheitlichen Einkommens-Ermittlung der OHG dem Gewinn wieder hinzugerechnet werden muß. (Siehe unter Einkommen-St.).

7. Schlußbemerkung: Mit der Einführung der subjektiven Steuerpflicht der OHG im neuen Vermögensteuergesetz von 1925 ist ein entscheidender Schritt getan in der Verselbständigung der OHG im Steuerrecht. Allerdings wird die weite Ausdehnung des Begriffs des steuerbaren Betriebsvermögens der OHG vielfach als ungerecht empfunden. Dem will das z. Zt. im Reichstag liegende Steueranpassungsgesetz im Rahmen des Steuervereinheitlichungsgesetzes abhelfen. Der Begriff des Betriebsvermögens, wie in § 26 RBewG. umschrieben, soll nach dem Gesetzesentwurf bleiben. Dagegen soll § 26 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 RBewG. in Wegfall kommen, d. h. Gegenstände (wie Grundstücke, Gebäude, Maschinen), die einzelnen Gesellschaftern gehören und dem Betrieb der OHG dienen, werden nicht mehr zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gerechnet, müssen also nicht mehr von der OHG versteuert werden. Sie zählen wieder zum Vermögen des einzelnen betreffenden Gesellschafters und unterliegen dort der Vermögensteuer. Dasselbe gilt dann auch von den Gesellschafter-Darlehen an die OHG.

Ob der Entwurf in dieser Fassung bei der Beratung durchgehen wird, läßt sich allerdings heute noch nicht entscheiden.

4. Nach dem Industriebelastungs- und Aufbringungsgesetz.

a) Neben der allgemeinen Vermögensteuer lastet z. Zt. noch auf der deutschen Wirtschaft eine weitere Vermögensteuer auf Grund des Industriebelastungs- und Aufbringungsgesetzes vom 30. 8. 1924. Anläßlich des Dawes-Abkommens im August 1924 wurde der deutschen Industrie eine Last von 5 Milliarden Goldmark auferlegt, so daß bei einer Verzinsung von 5% und einer Tilgungsquote von 1% jährlich 300 Millionen Goldmark aufgebracht werden müssen. Die bis August 1924 noch mit auf der

Industrie ruhende Rentenbankbelastung wurde ihr dafür weggenommen. Die deutsche Industrie haftet also mit ihrem Vermögen für die Last von 5 Milliarden Goldmark. Die jährlich aufzubringende Summe mußte indessen auf eine breitere Basis verteilt werden, um nicht den Ruin dieses Wirtschaftszweiges heraufzubeschwören. Aus diesem Grunde wurden zwei Gesetze erlassen:

das Industriebelastungsgesetz, welches die ganze Last unter die Unternehmer der industriellen Betriebe verteilt und die Höhe der Summen bestimmt, mit denen die Unternehmer haften, und über die sie Obligationen auszustellen haben.

Ferner

das Aufbringungsgesetz, welches die jährlich aufzubringende Summe von 300 Mill. GM. auf einen größeren Kreis von Pflichtigen zu verteilen und die jährlich vom Einzelnen zu zahlenden Beträge zu bestimmen hat.

b) 1. So kommt es, daß der Kreis der Belasteten beim Aufbringungsgesetz ein anderer und engerer ist als beim Industriebelastungsgesetz. Nach dem Industriebelastungsgesetz werden belastet die Unternehmer der industriellen und gewerblichen Betriebe, einschließlich der Bergbau- und Schiffahrtsbetriebe, sofern ihr zur Vermögensteuer herangezogenes Betriebsvermögen größer ist als RM. 50 000.—. Der Betrag, mit dem der einzelne Unternehmer belastet wird, wird auf Grund seines zur Vermögensteuer veranlagten Betriebsvermögen festgestellt. Belastet wird der Unternehmer als solcher, nicht der Betrieb. Gemäß den Durchführungs-Bestimmungen zum Industriebelastungsgesetz bestimmt sich der Begriff des Unternehmers nach den Grundsätzen des Vermögensteuergesetzes. So war bei der OHG nach dem alten Vermögensteuergesetz von 1922 nicht die Gesellschaft, sondern jeder einzelne Gesellschafter Unternehmer. Nicht die OHG wurde somit belastet, sondern die Gesellschafter. Jedem Gesellschafter stand damit auch die im Gesetz vorgesehene Freigrenze von RM. 50 000.— zu. Da ferner industrielle Unternehmungen nur selten in der Form der OHG geführt werden, so war bei der ersten Belastung die Zahl der belasteten offenen Handelsgesellschafter nicht allzu groß. Jeder belastete Unternehmer, also auch jeder offene Handelsgesellschafter hatte Einzelobligationen in Höhe der auf ihn entfallenden Belastung auszustellen und durch Vermittlung seines Finanz-

amts der Bank für deutsche Industrie-Obligationen zu übergeben (§ 9 Ind.Bel.G.).

2. Der Kreis der aufbringungspflichtigen Personen ist, wie bereits erwähnt, viel weiter gezogen worden. Neben den haftungspflichtigen Unternehmern sind aufbringungspflichtig die Unternehmer sämtlicher industrieller und gewerblicher Betriebe, mit Einschluß des Bergbaus, des Verkehrs-, Bank-, Theater-, Gast-, Schank-, Beherbergungsgewerbes, ferner der gesamte Handel (§ 2 Aufbr.G.). Befreit von der Aufbringungspflicht sind Unternehmer, wenn und solange ihr Betriebsvermögen den Betrag von RM. 20 000.— nicht übersteigt. Der aufzubringende Betrag bemißt sich gemäß § 4 Aufbr.G. nach einem Kapitalbetrage, der auf Grund des zur Vermögensteuer veranlagten Betriebsvermögens festgestellt wird. Wie beim Industriebelastungs-Gesetz galt auch hier zunächst der einzelne offene Handelsgesellschafter als Unternehmer; er war aufbringungspflichtig, wenn sein Anteil am Gesellschafts-Vermögen RM. 20 000.— überstieg. Solange das alte Vermögensteuergesetz in Geltung war, war somit die OHG als solche weder belastungsfähig noch aufbringungspflichtig. Der einzelne Gesellschafter war persönlicher Schuldner, und zwar hinsichtlich seines Anteils am Vermögen der OHG. Das Betriebsvermögen der OHG ist Gegenstand der Besteuerung und Bemessungsgrundlage.

3. Dieses verwickelte Verhältnis und die daraus entstandenen Schwierigkeiten wurden durch das neue Vermögensteuergesetz von 1925 beseitigt. Dadurch, daß die OHG selbst als steuerpflichtig erklärt wurde, wurde sie zu gleicher Zeit auch belastungsfähig und aufbringungspflichtig. Der Umfang des belastungsfähigen und aufbringungspflichtigen Betriebsvermögens bestimmt sich nunmehr nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes, d. h. alle Gegenstände, die im Besitz eines oder mehrerer Gesellschafter stehen und dem Betrieb der OHG dienen, müssen zum Betriebsvermögen der OHG gerechnet werden. Dadurch ist das belastungsfähige und aufbringungspflichtige Betriebsvermögen der OHG wesentlich erweitert worden. Wie schon ausgeführt, standen, solange das alte Vermögensteuergesetz noch in Geltung war, jedem einzelnen Gesellschafter die Freigrenzen von RM. 50 000.— bezw. 20 000.— zu. Dies hatte zur Folge, daß bei offenen Handelsgesellschaften, die zwar ein großes Betriebsvermögen, aber auch eine ziemliche Anzahl von Gesellschaftern hatten, sowohl die Gesellschaft wie auch die Gesellschafter von der Industrie-Belastung und Aufbringung

befreit waren, da sie mit ihrem Vermögensanteil unter den Freigrenzen standen. Jetzt steht der OHG als selbständigem Steuersubjekt nur noch je eine Freigrenze zu, was wiederum eine Vergrößerung des Kreises der steuerpflichtigen Unternehmer verursachte.

4. Die OHG ist somit jetzt selbst belastungsfähig und aufbringungspflichtig. Die Belastung beträgt einen seither jährlich, von 1929 ab alle zwei Jahre neu festzulegenden Prozentsatz des letztmals zur Vermögensteuer veranlagten Betriebsvermögens. Nach der zweiten Umlegung beträgt diese Schlüsselzahl z. Zt. 19,6% des Betriebsvermögens. In dieser Höhe sind die Obligationen neu auszustellen, wenn Unternehmer neu steuerpflichtig werden. Die bereits ausgestellten Obligationen sind auf diese Summe abzuändern. Die Umlage wird von den Finanzämtern vorgenommen. Der Belastete erhält einen sog. Industriebelastungsbescheid, in dem ihm der auf ihn entfallende Betrag der Last mitgeteilt wird, und in dem er aufgefordert wird, die Einzelobligation zu unterzeichnen. Die Belastung ist zu keiner Zeit eine endgültige. Sie erlischt ganz, wenn das Betriebsvermögen des Unternehmers verloren geht, und zwar von der nächsten Umlegung an. Aendert sich das Betriebsvermögen, so ändert sich auch die Belastung ebenfalls von der nächsten Umlegung an. Auf die Gestaltung der Einzelobligationen, Rückkaufsmöglichkeiten u. ä. möchte ich nicht näher eingehen.

Sehr viel wichtiger wie die eigentliche Belastung ist für die OHG die Aufbringung der jährlichen Summe von 300 Millionen Goldmark gemäß dem Aufbringungsgesetz. Während zur Industriebelastung nur die industriellen Unternehmungen mit einem Betriebsvermögen von über RM. 50 000.— herangezogen werden, ist neben dem Verkehrs-, Bank-, Versicherungs-, Gast- und Theater-Gewerbe auch der gesamte Handel aufbringungspflichtig. Außerdem ist die Freigrenze auf RM. 20 000.— festgesetzt. Damit sind alle offene Handelsgesellschaften, die ein Betriebsvermögen von über RM. 20 000.— haben, selbst aufbringungspflichtig. Die jährliche Belastung wird, wie bei der Industriebelastung, durch einen Verteilungsschlüssel ermittelt. Der Schlüsselsatz für 1929 beträgt 11,39% des aufbringungspflichtigen Betriebsvermögens. Auf die Jahresleistungen umgerechnet ergibt dies einen Aufbringungssatz von 7,5 pro Tausend des Betriebsvermögens. Die Aufbringung hatte im Jahre 1929 am 5. März und 15. Juli zu geschehen. Dabei wurde durch die 12. Durchf.VO. zum Aufbringungsgesetz die am 15.

Juli 1929 fällige Rate um 20% ermäßigt, so daß sich für 1929 im ganzen ein Aufbringungssatz von 6,75 pro Tausend ergibt. Die aufbringungspflichtige OHG erhält von dem für ihre Vermögensteuerveranlagung zuständigen Finanzamt einen Aufbringungsbescheid, in dem der Betrag der Jahresleistung enthalten ist. Gegen den Bescheid kann Berufung und Rechtsbeschwerde eingelegt werden. Das Rechtsmittel kann jedoch nicht darauf gestüzt werden, daß das der Veranlagung zur Vermögensteuer zu Grunde gelegte Betriebsvermögen zu hoch bewertet worden sei; dagegen kann geltend gemacht werden, daß ein Gegenstand nicht zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehöre (§ 9 AufbrG. und 2. DurchfVO. zum AufbrG. vom 4. 12. 25). Eine Stundung der Aufbringungsleistungen erfolgt nur in ganz bestimmten Fällen, z. B. bei erheblichem Vermögensrückgang seit dem Stichtag für die letzte Vermögensteuer und bei dadurch verursachter wirtschaftlicher Notlage. Die jährlich zu zahlenden Aufbringungssummen dürfen bei der einheitlichen Gewinnfeststellung der OHG als Werbungskosten abgezogen werden.

Die Verpflichtungen aus der Industrie-Belastung sollen nach dem Youngplan fortfallen. Wie die innerdeutsche Aufbringung weiterhin gehandhabt werden soll, ist zunächst noch ungewiß. Nach dem z. Zt. von der Reichsregierung und dem Reichstag beratenen Finanzprogramm sollen die jährlich zu leistenden Aufbringungssummen schrittweise ermäßigt werden. Die ganze Aufbringung soll aber erst in fünf Jahren (also erst im Jahre 1935) restlos beseitigt werden.

5. Nach dem Erbschaftsteuergesetz.

a) Nachdem durch das bürgerliche Gesetzbuch das Erbrecht im Deutschen Reich einheitlich geregelt worden war, lag auch der Gedanke nahe, das Erbschaftsteuerrecht, das seither von jedem Staat verschieden geregelt wurde, durch ein Reichserbschaftsteuergesetz auf eine einheitliche Basis zu stellen. Am 3. Juni 1906 wurde ein Reichserbschaftsteuergesetz eingeführt, das an die Stelle der einzelstaatlichen Erbschaftsteuergesetze trat. Die neue Reichserbschaftsteuer war eine Erbanfallsteuer, verbunden mit einer Schenkungsteuer. In den Jahren 1908 und 1909 wurde eine Aenderung der Erbschaftsteuer durch Einführung einer Nachlaßsteuer angestrebt, was aber trotz langer Kämpfe mißlang. Erst nach dem Kriege 1919 wurde eine tiefgreifende

Umänderung der Erbschaftsteuer vorgenommen. Neben starken Erhöhungen der Steuersätze wurde durch das neue Erbschaftsteuergesetz vom 10. September 1919 auch die Nachlaßsteuer eingeführt. Diese Nachlaßsteuer besteuerte das hinterlassene Gesamtvermögen ohne Rücksicht darauf, wer es erhielt und in wie viele Teile es ging. Sie war also eine einmalige Vermögensabgabe vom gesamten Nachlaß. Durch Gesetz vom 20. Juli 1922 wurde die Nachlaßsteuer wieder abgeschafft; in der Erbanfallsteuer wurde eine Verschiebung der Verwandtschaftsklassen vorgenommen. Während der Inflation wurde das Erbschaftsteuergesetz weiterhin abgeändert. Im Rahmen der umfassenden Steuerreform von 1925 wurde am 10. August ein neues Erbschaftsteuergesetz eingeführt, das hauptsächlich betr. der Vermögensbewertung eine grundlegende Aenderung brachte. Die Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes sind ab 1. Januar 1925 maßgebend für die Bewertung der Vermögen im Erbschaftsteuergesetz. Damit zählt die Erbschaftsteuer zu der Kategorie der Einheitswertsteuern. Nach dem neuen Erbschaftsteuergesetz unterliegen nunmehr der Erbschaftsteuer:

1. der Erwerb von Todes wegen;
2. Schenkungen unter Lebenden;
3. Zweckzuwendungen.

Die Steuerschuld entsteht beim Erwerb von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers; bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung; bei Zweckzuwendungen mit dem Zeitpunkt des Eintritts der Verpflichtung des Beschwerten § 14 Abs. 1. Steuerschuldner ist der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Schenker § 15 ErbStG.

b) 1. Die OHG kann dank der ihr im Wirtschaftsleben zustehenden Selbständigkeit schenken und beschenkt werden; ferner kann sie auch Testamentserbin sein. In jedem Fall ist zu prüfen, ob die Gesellschaft selbst oder die einzelnen Teilhaber schenken wollen oder beschenkt werden sollen. Werden z. B. Schenkungen einer OHG über die Privat- oder Kapitalkonten der einzelnen Gesellschafter anteilsmäßig verbucht, so können diese Zuwendungen nur als Schenkungen der Gesellschafter angesehen werden. Erfolgen die Schenkungen dagegen aus dem Gesellschaftsvermögen, ohne daß die Gesellschafter-Konten belastet werden, dann sind sie als Schenkungen der OHG als solchen zu behandeln. Die Steuerpflicht beurteilt sich hier nach dem Verhältnis der OHG als Gesellschaft und des Beschenkten.

Genau so verhält sich die Sachlage gegenüber dem Schenker und dem Erblasser. Die OHG ist selbst erbschaftsteuerpflichtig, wenn der Schenker oder Erblasser der OHG als Gesellschaft eine Zuwendung macht. Es ist in solchen Fällen ohne Bedeutung, ob ein oder mehrere oder alle Teilhaber mit dem Schenker oder Beschenkten verwandt sind; in einem solchen Fall kann kein niederer Steuersatz in Anwendung kommen. Breit[1]) will im Gegensatz dazu einen niedrigeren Steuersatz (als Klasse VI) angewandt wissen, wenn alle Gesellschafter mit dem Schenker oder Erblasser verwandt sind. Dieser Ansicht ist nicht beizutreten, da die OHG dem Schenker oder Erblasser als selbständige Rechtspersönlichkeit gegenübersteht, auch wenn sämtliche Teilhaber mit dem Schenker oder Erblasser verwandt sind.

Die rechtliche Selbständigkeit der OHG im Erbschaftsteuerrecht wurde im RFH-Urteil vom 2. 10. 19 (1, 197) anerkannt. Der Reichsfinanzhof bestimmte in diesem Urteil für das Erbschaftsteuergesetz 1906, daß die OHG, der das HGB für den Verkehr im Wirtschaftsleben Rechtsfähigkeit zuerkannt habe, auch auf steuerlichem Gebiet als rechtlich selbständig zu gelten habe. Die OHG könne daher Schenker im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes sein mit der Wirkung, daß die Beteiligung des Beschenkten an der schenkenden Gesellschaft ohne Bedeutung sei; daß die Schenkung also ganz zu versteuern sei, und zwar in der höchsten Klasse. Das RFH-Urteil vom 28. 10. 21 (7, 192) hat die OHG auch als Beschenkte anerkannt, und zwar mit der Auflage, daß der Wille der Beteiligten, ob die Schenkung der Gesellschaft oder den Gesellschaftern zukommen solle, genau zu erforschen sei.

2. Als im Dezember 1919 die Reichsabgabenordnung eingeführt wurde, fragte es sich, ob nicht § 80 Abs. 2 RAO dahin Wirksamkeit hat, daß ein Geschenk aus dem Gesamthandsvermögen der OHG, an das sich eine Steuer knüpft, so behandelt werden muß, wie wenn es zu Bruchteilen aus dem Vermögen der einzelnen Gesellschafter herstamme. Der Reichsfinanzhof lehnte indes in seinem Urteil vom 27. 9. 22 (VI A 184/21) für das Erbschaftsteuergesetz 1919 eine Teilung des Gesamthandeigentums im Sinne von § 80 Abs. 2 RAO ab. In diesem speziellen Fall hatte eine OHG einer Handelskammer eine größere Zuwendung gemacht. Die Handelskammer verlangte nun, daß gemäß

[1]) Breit, Erbschafts- und Schenkungssteuer 1921 S. 159.

§ 27 ErbStG. 1919 für jeden Gesellschafter M. 500.— steuerfrei bleiben sollten. Dieses Verlangen wurde zurückgewiesen mit der Begründung, daß bei der steuerrechtlichen Selbständigkeit der OHG die Schenkung der Gesellschaft ein Rechtsvorgang sei, der lediglich nach den Beziehungen der OHG selbst zu dem Beschenkten zu beurteilen sei, so daß von der Schenkung nur einmal der Betrag von M. 500.—, und zwar ohne Rücksicht auf die Zahl der Gesellschafter, steuerfrei zu belassen sei. Die Vorschrift des § 80 Abs. 2 RAO finde auf die Fälle der Schenkung einer OHG keine Anwendung. Der Rechtsvorgang der Schenkung werde doch in der Person des Beschenkten als des Steuerpflichtigen nach Maßgabe der in dieser Person eingetretenen Bereicherung besteuert. Der Schenker hafte zwar für die Steuer gemäß § 41 ErbStG. 1919, sei aber nicht der Steuerpflichtige. Die Tatsache, daß der geschenkte Betrag vorher im Gesamthandeigentum gestanden sei, habe daher für die Entstehung der Steuerpflicht keine Bedeutung .

Eine Reihe weiterer RFH-Urteile stellt fest, was als Zuwendung der OHG angesehen werden kann und was nicht eine Schenkung von seiten der Gesellschaft sein kann. So ist gemäß RFH-Urteil vom 18. 1. 23 (VI A 223/22) zum Erbschaftsteuergesetz 1919 die Aufnahme eines Teilhabers in eine OHG niemals Schenkung der Gesellschaft; auch dann nicht, wenn der Aufgenommene am Gewinn beteiligt wird und einen Kapitalanteil erhält, aber weder in die Gesellschaft etwas einbringt noch sich zu sonstigen Leistungen der Gesellschaft gegenüber verpflichtet. Das Vermögen der Gesellschaft bleibt ja unverändert, nur die Anteile der Gesellschafter werden durch die Aufnahme berührt. Es kann somit bei der Aufnahme eines neuen Gesellschafters in eine OHG unter Umständen eine Zuwendung der Gesellschafter an den Aufgenommenen vorliegen, so RFH-Urteil vom 11. 4. 23 (VI A 8 23) zum Erbschaftsteuergesetz 1922. Das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 27. 11. 24 (VI e A 51/24) bestimmt, daß das Einbringen von Werten in eine Gesellschaft ohne Gegenleistung eine steuerpflichtige Schenkung an die übrigen Gesellschafter darstelle. Der Anteil des einbringenden Gesellschafters wird in solchen Fällen zu Gunsten der anderen Gesellschafter zu niedrig angesetzt.

3. Nach diesen verschiedenen RFH-Urteilen ist die OHG als solche imstande, zu schenken und beschenkt zu werden; damit ist die OHG auch als solche steuerpflichtig. Dem gegenüber

die gerade entgegengesetzte Entscheidung: „Bei Schenkungen im Namen einer OHG gelten als Schenker nicht die Gesellschaft, sondern die Gesellschafter." Zur Begründung dieses Urteils führte der erkennende Senat aus: „Wegen der Steuerklasse konnte es bisher zweifelhaft erscheinen, ob eine OHG, deren Gesellschafter mit dem Beschenkten verwandt sind, bei einer Schenkung als Fremder anzusehen sei oder ob aus dem für den Erlaß der Vorschrift des § 80 Abs. 2 RAO maßgebenden Gesichtspunkt die Gesellschafter nach Bruchteilen des Gegenstandes der Zuwendung als Schenker zu gelten hätten. Nach dem neuen Erbschaftsteuerrecht ist die entsprechende Anwendbarkeit der genannten Vorschrift zu bejahen. Denn nach § 22 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG. gelten nach Maßgabe des § 80 Abs. 2 RAO Anteile des Erblassers an offenen Handelsgesellschaften nicht als Kapitalvermögen, sondern als Betriebsvermögen. Dementsprechend werden auch bei Schenkungen im Namen einer OHG als Schenker anzusprechen sein nicht die Gesellschaft, sondern die Gesellschafter."

Da das Urteil vom 2. 10. 19 (1, 197), das amtlich veröffentlicht wurde, für das Erbschaftsteuergesetz 1906 erlassen worden ist, so wird gegen die rechtliche Gültigkeit dieser neuen abweichenden, für das Erbschaftsteuergesetz 1925 geltenden Entscheidung nichts eingewendet werden können, obwohl sie nicht vom großen Senat erlassen worden ist. In Zukunft wird also bei Schenkungen von seiten der OHG durch das Finanzamt zu prüfen sein, wer am Zeitpunkt der Schenkung Gesellschafter war und zu welchem Anteil er am Gesellschafts-Vermögen beteiligt war. Nach den verwandtschaftlichen Beziehungen jedes Gesellschafters zu dem Beschenkten ist dann für jeden die Steuerklasse zu bestimmen und die Erbschaftsteuer darnach zu berechnen. Mit dieser neuen Entscheidung ist nun auch das Urteil vom 28. 10. 21 (7, 192), wonach die OHG für das Erbschaftsteuergesetz 1906 als Beschenkte für steuerlich selbständig erklärt wurde, bis zu einem gewissen Grade überholt, und zwar insofern, als neueres Recht anwendbar ist.

Seither war die OHG bei ihr zugekommenen Schenkungen und Erbschaften als solche nach der höchsten Steuerklasse (V) steuerpflichtig. Ein Erwerb der Gesellschaft von nicht mehr als RM. 500.-- bleibt gemäß § 18 Abs. 1 ErbStG. von der Steuer frei. Uebersteigt der Wert des Erwerbs den genannten Betrag, so wird die Steuer nur insoweit erhoben, als sie aus der Hälfte des

die Wertgrenze übersteigenden Betrags gedeckt werden kann § 18 Abs. 5 ErbStG. Die gezahlte Erbschaftsteuer ist bei der Einkommens-Ermittlung der OHG nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Die Veranlagung der Steuer geschieht durch das für den Erblasser bezw. Schenker zuständige Finanzamt, und zwar auf Grund einer beim Anfall des Erwerbs vom Erwerber zu machenden Anmeldung §§ 25—30 ErbStG. — Wenn nun das Urteil vom 12. 6. 28, das zunächst nur für Schenkungen im Namen der OHG gilt, auch auf Schenkungen an die OHG ausgedehnt wird, so sind diese Bestimmungen größten Teils überholt. Es muß dann auch hier jeder einzelne Gesellschafter für seinen Anteil an der der Gesellschaft zugekommenen Schenkung besteuert werden, und zwar nach der Steuerklasse, die nach seinen verwandtschaftlichen Beziehungen zu dem Schenker besonders zu ermitteln ist. Auch wird der steuerfreie Betrag von RM. 500.— gemäß § 18 Abs. 1 ErbStG. von jedem einzelnen offenen Handelsgesellschafter für sich in Anspruch genommen werden können.

Durch die neue Entscheidung des Reichsfinanzhofs ist für die speziellen Fälle der Schenkung einer OHG an Dritte eine nicht unwesentliche Steuererleichterung geschaffen worden. Auf der anderen Seite bedeutet dieses Urteil aber einen gewissen Rückschritt in der seither von uns festgestellten fortschreitenden Entwicklung der OHG als selbständiger Rechtspersönlichkeit im Steuerrecht. Ob man indes aus § 22 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ErbStG. schließen kann, daß Schenkungen der OHG als Schenkungen der einzelnen Gesellschafter anzusehen sind, wie dies in dem oben angezogenen Urteil geschehen ist, erscheint mir sehr zweifelhaft. Nach § 22 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 haben die Anteile des Erblassers an einer OHG als Betriebsvermögen des Erblassers zu gelten. Für die Bewertung von Vermögensgegenständen im Erbschaftsteuerrecht haben die Bestimmungen des Reichsbewertungsgesetzes Anwendung zu finden. Nun wird aber im Reichsbewertungsgesetz die OHG als geschlossenes Ganzes behandelt. Ihr Vermögen wird als Ganzes bewertet, nicht anteilsmäßig bei den einzelnen Gesellschaftern. Die §§ 26 Abs. 2 Nr. 3 und § 46 RBewG. mußten somit für das Erbschaftsteuerrecht suspendiert werden. Dafür mußte festgelegt werden, wie das Vermögen der OHG im Erb- oder Schenkungsfalle behandelt werden soll, nämlich als Betriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter nach Maßgabe des § 80 Abs. 2 RAO. Daß damit auch ausgedrückt sein soll, daß die OHG als Gesellschaft unabhängig

von den einzelnen Teilhabern nicht schenken bezw. beschenkt werden kann, erscheint mir zweifelhaft.

6. Nach dem Umsatzsteuergesetz.

a) In Deutschland wurde der Gedanke einer allgemeinen Besteuerung des Umsatzes erst während des Kriegs 1916 durch Einführung eines Warenumsatzstempels in die Tat umgesetzt. Der Steuersatz betrug damals 0,1%. Aus diesem Warenumsatzstempel entwickelte sich 1918 das Umsatzsteuergesetz vom 26. Juli, das eine Erhöhung des Tarifs, ferner eine Ausdehnung der Steuerpflicht auf gewerbliche und landwirtschaftliche Leistungen und außerdem noch eine Luxussteuer auf den Umsatz gewisser Gegenstände in Höhe von 10% brachte. Der riesige Geldbedarf des Reichs nach dem Kriege bedingte einen weiteren Ausbau der Umsatzsteuer und der Luxusabgabe, dazu eine weitere starke Erhöhung der Steuersätze. Außerdem wurden durch das Gesetz vom 24. 12. 1919 verschiedene neue Sonder-Umsatzsteuern eingeführt, z. B. die Beherbergungs-, die Anzeigen-, die Reitpferdsteuer u. a. Während der Inflation wurden die Tarife mehrmals erhöht, und erst vom September 1924 ab wieder langsam herabgeschraubt. Durch das Gesetz betreffs Aenderung der Verkehrsteuern vom 10. 8. 1925 wurden die Sonderumsatzsteuern wieder aufgehoben und die Sätze der Umsatz- und Luxussteuer weiter ermäßigt. Durch das Steuermilderungsgesetz vom 31. 3. 1926 wurde endlich die Luxussteuer endgültig aufgehoben und der Steuersatz für die allgemeine Umsatzsteuer auf ¾% festgesetzt.

b) 1. Der Umsatzsteuer unterliegen nach dem Umsatzsteuergesetz von 1919 in der Fassung vom 8. 5. 1926:

A. Lieferungen und sonstige Leistungen, die jemand innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt. Als gewerbliche Tätigkeit gilt hier auch der Handel.

B. Entnahmen aus dem eigenen Betrieb, um sie zu Zwecken, die außerhalb der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit liegen, zu gebrauchen oder zu verbrauchen.

C. Lieferungen auf Grund einer Versteigerung.

Umsatzsteuerpflichtig ist gemäß § 11 UStG. derjenige, der die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt, im Falle C der Versteigerer. Die gewerbliche Tätigkeit wird bei der OHG nicht

von den einzelnen Gesellschaftern, sondern von der Gesamtheit der Gesellschafter, von der Gesellschaft selbst unter ihrem eigenen Namen ausgeübt. Damit ist die OHG für das Umsatzsteuerrecht selbständige Rechtspersönlichkeit. Eine Umsatzsteuerpflicht der Gesellschafter der OHG besteht für die von der Gesellschaft getätigten Geschäfte nicht. Eigentlich wurde es von Anfang an als selbstverständlich angesehen, daß die OHG für die Umsatzsteuer Rechtsfähigkeit besitzt. Schon im Umsatzsteuergesetz von 1918 wurde die Steuerpflicht der OHG nur mittelbar ausgesprochen in § 12 Abs. 2, in dem bestimmt war, daß bei Personen-Vereinigungen die Vorstände oder Geschäftsführer für die Erfüllung der durch das Gesetz vorgeschriebenen Verpflichtungen als Gesamtschuldner haften.

Da nun die OHG für die Umsatzsteuer als rechtsfähig anerkannt war, mußten auch solche Umsätze für steuerpflichtig erklärt werden, die zwischen zwei aus denselben Teilhabern bestehenden offenen Handelsgesellschaften getätigt werden. So erklärte denn auch der Reichsfinanzhof im Urteil vom 10. 11. 21 (7, 207) Umsätze zwischen zwei offenen Handelsgesellschaften, die aus denselben Gesellschaftern bestehen, für möglich, und umsatzsteuerpflichtig. Trotz der Nämlichkeit der Gesellschafter seien die beiden Gesellschafter verschiedene Rechtsträger. Jede Gesellschaft besitze ein eigenes Vermögen, das vom Vermögen der Gesellschafter losgelöst sei und mit dem Vermögen der anderen Gesellschaft in keinerlei Beziehung stehe. Jede Gesellschaft führe für sich ihr eigenes Dasein. Die Schulden der einen berühren die andere Gesellschaft gar nicht. Nun könne die eine Gesellschaft mit der anderen selbstverständlich auch in wirtschaftlichen Verkehr treten, könne Waren an sie verkaufen und von ihr kaufen. Dabei gehen die Gegenstände von der Verfügungsgewalt der einen Gesellschaft in die Verfügungsgewalt der anderen über. Zwischen beiden Gesellschaften können also Umsatzgeschäfte getätigt werden. Wenn aber beide Gesellschaften für die Entstehung des Steueranspruchs als selbständige Rechtspersönlichkeiten angesehen würden, so sei die liefernde OHG als solche auch umsatzsteuerpflichtig. Zur weiteren Begründung führte der Reichsfinanzhof noch den bereits in RGZ 84, 118 anerkannten Grundsatz an: „Wer aus irgend welchen Gründen, insbesondere zur Ausnutzung und Verbesserung seines Vermögens, zwischen sich und den Rechtsverkehr einen neuen selbständigen Rechtsträger einschiebt, den er mit Vermögen ausstattet, oder wer das Weiterleben eines solchen von ihm wirt-

schaftlich aufgesogenen Rechtsträgers zuläßt, muß auch steuerrechtlich die aus dieser Gestaltung entspringenden nachteiligen Folgen tragen, wie ihm andererseits auch die steuerrechtlichen Vorteile zu gute kommen."

Genau so, wie die OHG mit Dritten steuerpflichtige Umsätze tätigt, kann sie auch an ihre Gesellschafter — als Privatleute — Waren liefern bezw. von diesen beziehen. Es ist also auch ein steuerpflichtiger Umsatz zwischen der OHG als solcher und den einzelnen Gesellschaftern möglich. Im Urteil vom 5. 5. 1922 (610, 101) bestätigt der Reichsfinanzhof noch einmal seinen Standpunkt, daß die OHG für das Umsatzsteuergesetz selbst rechtsfähig sei, und erkennt Umsätze zwischen der OHG und den einzelnen Teilhabern als steuerpflichtig an. Sogar noch im Stadium der Liquidation der OHG seien solche steuerpflichtige Umsätze zwischen der Gesellschaft und den einzelnen Gesellschaftern möglich, da auch in diesem Stadium die selbständige Personenvereinigung fortbestehe und Gesellschafts-Vermögen bis zur völligen Ausschüttung und Abwicklung der Geschäfte vorhanden sei. § 80 Abs. 2 RAO fand schon damals, als er noch nicht „bloße Berechnungsvorschrift" war, für das Umsatzsteuergesetz lt. RFH-Urteil keine Anwendung.

2. Die OHG hat also für sämtliche Geschäfte, die sie mit Dritten durchführt, Umsatzsteuer zu entrichten. Ebenso sind gelegentliche Lieferungen an ihre Gesellschafter umsatzsteuerpflichtig. Für offene Handelsgesellschaften, die sich hauptsächsächlich mit Export und Import befassen, ist von Wichtigkeit, daß die Einfuhr aus dem Auslande von der Umsatzsteuer befreit ist, vorausgesetzt, daß sie direkt aus dem Auslande erfolgt und daß die vom Reichsfinanzminister mit Zustimmung des Reichsrats getroffenen Bestimmungen über die Sicherstellung der Herkunft der Gegenstände eingehalten werden; d. h. es müssen von der importierenden Gesellschaft in ihrer Buchführung genaue Angaben gemacht werden über die eingeführten Waren selbst, über Name und Wohnort des ausländischen Lieferers, Tag der Einfuhr, Einfuhrzollstelle, Tag der Weiterlieferung ins Inland, Abnehmer und Preis der Ware u. a. m. Für gewisse Gegenstände, besonders Lebensmittel und ausländische Futtermittel, ist gemäß § 2 Nr. 1 a Satz 2 UStG. auch die sog. „verlängerte Einfuhr" steuerfrei. Unter bestimmten Voraussetzungen — der Umsatz darf z. B. nur im Großhandel erfolgen, eine Be- oder Verarbeitung der Gegenstände darf nicht erfolgt sein – wird die Einfuhr der oben genannten Waren aus Freibezirken

und Zollausschlüssen oder aus dem gebundenen Verkehr des Inlands (Privatläger) oder aus Seehafenplätzen und anderen bestimmten inländischen Lagern, die dem Ausland gleichgestellt sind, behandelt wie die Einfuhr direkt aus dem Ausland. Außerdem sind die ersten Umsätze von eingeführten Waren ins Inland steuerfrei, auch hier allerdings nur unter gewissen Bedingungen. Es muß sich um notwendige Lebens- oder Futtermittel oder um Rohstoffe bezw. Halberzeugnisse handeln; ferner müssen die Umsätze im Großhandel erfolgen. In allen Fällen sind die oben ausgeführten Bestimmungen des Reichsfinanzministers über die Sicherstellung der Herkunft der Gegenstände (§ 12 DurchfBest. zum UStG.) genau zu befolgen.

Ganz von der Umsatzsteuer befreit sind Umsätze in das Ausland. Die exportierende OHG muß aber auch hier nach § 17 DurchfBest. zum UStG. in ihrer Buchführung Angaben machen über die ausgeführten Gegenstände, über den Namen und Wohnort des ausländischen Erwerbers, über den Tag der Lieferung und das vereinbarte Entgelt. Ein Umsatz in das Ausland liegt gemäß § 13 Abs. 2 Durchf.Best. grundsätzlich nur dann vor, wenn sich die Ware vor Beginn der Erfüllung des Umsatzgeschäfts im staatsrechtlichen Inland und nach Erfüllung im staatsrechtlichen Ausland befindet. Daneben gilt bei Beachtung gewisser Vorschriften ebenfalls als Ausfuhr ein Lieferungsgeschäft, das der Lieferer mit einem ausländischen Erwerber abschließt und durch Zusendung der Gegenstände an den inländischen Spediteur des ausländischen Auftraggebers erfüllt (sog. Spediteur-VO des § 15 DurchfBest. zum UStG.).

Neben der umsatzsteuerfreien Ausfuhr kommt für die exportierende OHG auch die in § 4 UStG. gewährte Ausfuhrvergütung in Betracht. Gemäß § 37 DurchfBest. steht demjenigen Unternehmer ein Vergütungsanspruch zu, der im Inland erworbene Gegenstände ohne vorherige Bearbeitung oder Verarbeitung in das Ausland geliefert hat, sofern nicht die Lieferung an den ausführenden Unternehmer schon vorher umsatzsteuerfrei war. Die Vergütung wird allerdings nur auf bestimmten Antrag hin gewährt. Außerdem ist die Errechnung des zu vergütenden Betrags ziemlich kompliziert.

3. Während die Steuerfreiheit der Ein- und Ausfuhr nur für die Import und Export treibenden offenen Handelsgesellschaften in Betracht kommt, ist das in § 7 UStG. behandelte Zwischenhandelsprivileg für alle offene Handelsgesellschaften gleichermaßen von Bedeutung. § 7 UStG. bestimmt:

„Bei Abwicklung mehrerer von verschiedenen Unternehmern über dieselben Gegenstände abgeschlossenen Umsatzgeschäfte sind nur die Lieferungen derjenigen Unternehmer steuerpflichtig, die den unmittelbaren Besitz übertragen. Der Uebertragung des unmittelbaren Besitzes durch einen Unternehmer steht die Uebertragung durch denjenigen gleich, der die Gegenstände auf Grund eines besonderen, mit dem Unternehmer abgeschlossenen Vertrags für diesen besitzt, es sei denn, daß er lediglich die Beförderung der Gegenstände übernommen hat."

Wenn also der Fabrikant A eine Maschine an die OHG B verkauft und diese Gesellschaft die Maschine an den Handwerker C weiterverkauft und gleichzeitig dem Fabrikanten A die Weisung gibt, er soll die Maschine direkt an C senden, so hat nur A den unmittelbaren Besitz zu übertragen und ist damit umsatzsteuerpflichtig. Die OHG B dagegen, die den unmittelbaren Besitz an der Maschine überhaupt nicht erhielt und ihn deshalb auch nicht übertragen konnte, ist von der Umsatzsteuer befreit. Diejenige OHG also, die reinen Zwischenhandel treibt, d. h. die gekaufte Ware von ihrem Lieferer an ihre Kunden direkt senden läßt, ist der Umsatzsteuer nicht unterworfen.

Auf diesem Gebiet des Zwischenhandelsprivilegs ist zwar noch vieles strittig, was als umsatzsteuerfreier Zwischenhandel anzusehen ist und was nicht. Hier hat der Reichsfinanzhof noch viel zu entscheiden und zu klären.

4. Da nach § 2 Nr. 2 UStG. Kreditgewährungen und Umsätze von Geldforderungen, wie von Wechseln, Schecks, Wertpapieren, Geschäftsanteilen, Banknoten und Sorten von der Umsatzsteuer befreit sind, so ist die OHG, die Bankgeschäfte treibt, mit einem großen Teil ihrer Geschäfte, z. B. mit dem Kontokorrent- und Depositengeschäft, dem Effekten- und Emmissionsgeschäft, ferner dem Lombard-, Diskont- und Geldwechselgeschäft nicht umsatzsteuerpflichtig. Andere Geschäfte dagegen, wie Depotgeschäfte, Schließfächervermietung, Inkasso- und Ueberweisungsverkehr, sind mit den aus ihnen erzielten Entgelten der Umsatzsteuer unterworfen.

5. Die Umsatzsteuer wird von dem für die steuerpflichtige Leistung vereinnahmten Entgelt berechnet. Auf besonderen Antrag kann das einzelne Finanzamt zulassen, daß die Steuer nicht nach den vereinnahmten Entgelten, sondern nach den Entgelten für die bewirkten Leistungen ohne Rücksicht auf die Vereinnah-

mung berechnet wird. Z. Zt. beträgt die Steuer 0,75% der Entgelte. Jeder Steuerpflichtige hat zur Feststellung des gesamten Entgelts täglich Aufzeichnungen zu machen. Außerdem unterliegt jeder, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt, der Steueraufsicht. Veranlagt wird die Umsatzsteuer jeweils für einen Steuerabschnitt, der für die OHG der gleiche ist wie bei der Einkommensteuer. Das Wirtschaftsjahr der OHG ist zugleich auch Steuerabschnitt für die Umsatzsteuer. Fällt der Steuerabschnitt mit dem Kalenderjahr zusammen oder endigt er in der zweiten Hälfte des Kalenderjahres, so wird die Steuer nach Ablauf des Kalenderjahres veranlagt. Endigt dagegen der Steuerabschnitt in der ersten Hälfte des Kalenderjahres, so wird die Steuer nach Ablauf des ersten Kalender-Halbjahres veranlagt. Je nachdem ist also vom Steuerpflichtigen im Januar oder im Juli jedes Jahres an sein Finanzamt eine Steuererklärung einzureichen, die Aufschluß zu geben hat über die im vergangenen Steuerabschnitt eingenommenen Entgelte abzüglich der evtl. zurückgewährten Entgelte. Daraufhin setzt das Finanzamt die Umsatzsteuer fest und erteilt darüber einen Bescheid. Schon innerhalb des Steuerabschnitts aber hat die OHG binnen 10 Tagen nach Ablauf jeden Kalender-Vierteljahrs eine Voranmeldung über die in dieser Zeit vereinnahmten Entgelte abzugeben und gleichzeitig eine entsprechende Steuervorauszahlung zu leisten. Gesellschaften mit einem umfangreicheren Betrieb haben monatliche Voranmeldungen einzureichen und Vorauszahlungen zu leisten. Gibt der Steuerpflichtige keine Voranmeldung ab, so setzt das Finanzamt von sich aus die zu entrichtende Vorauszahlung fest. Die verschiedenen Vorauszahlungen werden auf die am Ende des Steuerabschnitts endgültig festgestellte Steuerschuld aufgerechnet. Deckt sich die Steuerschuld mit den Vorauszahlungen, so genügt statt des Steuerbescheids eine diesbezügliche Mitteilung an den Steuerpflichtigen. Ist die Schuld größer als die Vorauszahlungen, so muß innerhalb eines Monats die Abschlußzahlung geleistet werden. Im umgekehrten Fall wird der zuviel bezahlte Betrag bei der nächsten Vorauszahlung angerechnet.

7. Nach dem Grunderwerbsteuergesetz.

a) Die Grundwechselabgabe, die seit 1909 vom Reich erhoben worden war, wurde nach dem Umsturz weiter ausgebaut und am 1. Oktober 1919 mit der Bezeichnung „Grunderwerb-

steuer“ neu eingeführt. Dieses neue Grunderwerbsteuergesetz bedeutete zunächst eine Vereinheitlichung der Steuererhebung; allerdings war der Steuersatz anfangs sehr hoch. Durch die Reichsabgabenordnung und die 2. Steuernotverordnung wurde das Grunderwerbsteuergesetz verschiedentlich abgeändert. In den Jahren 1925 und 1926 wurde der Steuersatz wieder herabgesetzt und auch sonst wurden Erleichterungen geschaffen. Im März 1927 wurde eine Neufassung des Gesetzes erlassen, die bis auf den Tag Gültigkeit hat.

b) 1. Gemäß § 1 GrErwStG. wird beim Uebergang des Eigentums an inländischen Grundstücken eine Steuer erhoben. Die Grunderwerbsteuer ist damit eine Extrasteuer vom Grundstücksumsatz und wird neben der allgemeinen Umsatzsteuer erhoben. Für die allgemeine Umsatzsteuer war die OHG kraft der ihr nach § 124 HGB im Wirtschaftsleben zukommenden Selbständigkeit ohne weiteres für selbständig steuerpflichtig erklärt worden. Man sollte nun meinen, daß diese rechtliche Selbständigkeit der OHG bei der Umsatzsteuer auch unbedenklich auf die Grunderwerbsteuer ausgedehnt war, umso mehr als die OHG im Grundstücksverkehr unter ihrer Firma auftritt und auch im Grundbuch als selbständige Eigentümerin eingetragen wird. Dem war indes nicht so. Während nämlich für die Umsatzsteuer dem § 80 Abs. 2 RAO keinerlei Bedeutung zuerkannt wurde, wurde er für die Grunderwerbsteuer in den ersten Jahren von der Rechtsprechung voll anerkannt. Auf Grund dieses § der Reichsabgabenordnung entschied der Reichsfinanzhof im Urteil vom 30. 3. 1921 (5, 182), daß die OHG als solche für das Grunderwerbsteuergesetz nicht steuerpflichtig ist, sondern nur die einzelnen Gesellschafter nach ihren Bruchteilen. Das Gesamthandseigentum war somit dem Bruchteilseigentum gleichgestellt. Der Reichsfinanzhof führte in dem genannten Urteil u. a. aus:

„Durch diese Vorschrift ist jede Unsicherheit, welche aus der Beurteilung eines Gesamthandverhältnisses und der Beziehung seiner Mitglieder zu den einzelnen Gegenständen des Gesamtguts sich für das bürgerliche Recht ergeben kann, für das Steuerrecht beseitigt. Es ist damit der allgemeine Grundsatz aufgestellt, daß für die Entstehung des Steueranspruchs das Eigentum zur gesamten Hand an dem einzelnen Gegenstande als Miteigentum nach Bruchteilen gilt.“

Auf diesem Urteil fußten in der folgenden Zeit noch weitere Urteile wie RFH 6, 113 und 8, 297.

Gegen eine derartige Auffassung und Auslegung des § 80 Abs. 2 RAO wandte sich vor allem Ott, der als einer der ersten die Bedeutung von § 80 Abs. 2 RAO dahin eingeschränkt wissen wollte, daß erst dann, wenn überhaupt ein Steuerfall vorliege, Miteigentümer zur gesamten Hand so besteuert werden, wie wenn sie Miteigentümer nach Bruchteilen wären. Außerdem wäre bei der seitherigen Auslegung des § 80 Abs. 2 RAO die Berechnungsvorschrift des § 15 GrErwStG. völlig überflüssig. Dieser neuen Auslegung schloß sich Boethke-Bergschmidt [1]) an. Erst 1923 hat der Reichsfinanzhof seine Ansicht aufgegeben und sich in seinem Urteil vom 9. 4. 1923 (12, 79) auf den Standpunkt gestellt:

„§ 80 Abs. 2 RAO entscheidet nicht darüber, ob die Gesamthandsgemeinschaft als solche oder die Gesellschafter als Einzelpersonen steuerpflichtig sind; er kommt vielmehr erst dann zur Anwendung, wenn nach dem einzelnen besonderen Steuergesetz die Gesellschafter einer Gesamthandsgemeinschaft als Einzelpersonen steuerpflichtig sind."

Damit wurde die in der OHG zusammengefaßte Personeneinheit, also die OHG als solche für den Grundstücksumsatz, für den sie im Wirtschaftsleben als vollauf selbständig angesehen wird, auch steuerrechtlich rechtsfähig. Auch aus dem Grunderwerbsteuergesetz selbst läßt sich die steuerliche Rechtsfähigkeit der OHG mittelbar herleiten. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 GrErwStG. wird von den Grundstücken, die sich im Besitz von Personen-Vereinigungen aller Art befinden, eine in großem Zeitraum wiederkehrende Abgabe als Ersatz für die Grunderwerbsteuer erhoben, weil diese Grundstücke nur selten ihren Eigentümer wechseln und so wenig Anlaß zur Erhebung der Grunderwerbsteuer geben (s. unten). Für diese Abgabe wird zwischen rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Personen-Vereinigungen nicht unterschieden. Wenn aber die OHG für diese Besitzabgabe als Einheit behandelt wird, so muß sie doch auch für die im gleichen Gesetz geregelte eigentliche Grunderwerbsteuer als selbständige Rechtspersönlichkeit gelten.

2. Für den Eigentumsübergang bei Grundstücken von einer OHG an einen Dritten oder umgekehrt ist die OHG als solche grunderwerbsteuerpflichtig. Wie ist es nun, wenn ein Gesellschaftsgrundstück von der OHG an einen oder mehrere Teilhaber übergeht, oder umgekehrt, wenn die OHG von einem

[1]) Boethke-Bergschmidt, Grunderwerbsteuergesetz 1925, S. 50.

oder mehreren ihrer Teilhaber Grundstücke übernimmt? Tritt hier ebenfalls Grunderwerbsteuerpflicht ein oder nicht? Schon vor dem Grunderwerbsteuergesetz wurde diese Frage in den einzelnen Ländern verschieden beantwortet. So war das Preußische OVG. der Ansicht, daß Alleineigentum und Gesellschaftseigentum dem Umfang nach und inhaltlich etwas ganz verschiedenes seien, und hat infolgedessen entschieden, daß beim Einbringen eines Grundstücks in eine Gesamthandsgesellschaft — also bei der Umwandlung von Alleineigentum in Gesellschaftseigentum — der Umsatzstempel hinsichtlich des ganzen Grundstücks zu zahlen sei. Auf der anderen Seite hat das Sächsische OVG. zwar nicht den Satz ausgesprochen, daß den Gesellschaftern ein Anteil am Grundstückseigentum der Gesellschaft wirklich zustehe, aber die Verwandlung des Gesamthandeigentums in Alleineigentum so behandelt, als ob der einzelne Gesellschafter in Höhe seines Anteils Bruchteilseigentümer wäre. Das neue Grunderwerbsteuergesetz schlug sich auf die Seite des Sächsischen OVG. und traf in § 15 u. a. folgende Bestimmung:

„Im Falle des steuerpflichtigen Uebergangs eines gemeinschaftlichen Grundstücks an einen Mitberechtigten oder Gesellschafter bleibt für die Berechnung der Steuer der Anteil des Erwerbers außer Betracht. Bei Begründung oder Teilung von Eigentum zur gesamten Hand gilt als Anteil ein der Beteiligung des Erwerbers an der Gemeinschaft entsprechender Teil; dabei ist bei einer Erwerbsgesellschaft die Gewinnbeteiligung zu Grunde zu legen."

Bei Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung wurde diese Vorschrift aufgehoben und gemäß § 460 RAO durch folgende ersetzt:

„Geht ein Grundstück, das mehreren zur gesamten Hand gehört, an einen oder mehrere Mitberechtigte über, so wird die Steuer so berechnet, als ob die Beteiligten nach Bruchteilen berechtigt wären; der Bruchteil der Erwerber bleibt unberücksichtigt. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die Beteiligten an dem Vermögen zur gesamten Hand berechtigt sind, oder nach Verhältnis dessen, was ihnen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde.

Abs. 1 gilt insoweit nicht, als die Anteilsberechtigung des Erwerbers, oder wenn die Erben eines Mitberechtigten oder Gesellschafters Erwerber sind, die Anteilsberechtigung des Erblassers nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes durch den

Erwerb von Anteilen anderer Mitberechtigter oder Gesellschafter mittels Rechtsgeschäfts unter Lebenden begründet worden ist.

Die Vorschrift des Abs. 1 gilt sinngemäß, wenn eine Gemeinschaft zur gesamten Hand ein Grundstück von einem Mitberechtigten erwirbt. Der nach Abs. 1 zu ermittelnde Anteil des Veräußerers bleibt unberücksichtigt."

Durch diese neue Bestimmung wurde die Umwandlung des Gesamthandseigentums in Alleineigentum und umgekehrt einwandfrei geregelt. Geht ein Gesamthandsgrundstück an einen oder mehrere Gesellschafter über, so werden die Gesellschafter wie Bruchteilsberechtigte angesehen. Umgekehrt, wenn eine Gesamthandsgemeinschaft von einem ihrer Gesellschafter ein diesem gehöriges Grundstück übernimmt, wird der Verkäufer behandelt, wie wenn ihm ferner noch ein Grundstücksbruchteil bleiben würde. Im ersten Falle bleibt bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer der Anteil des Erwerbers, im letzteren Falle der Anteil des Veräußerers von der Steuer frei. Das Grunderwerbsteuergesetz sieht also derartige Geschäfte zwischen der OHG und ihren Gesellschaftern als reine Eigentumsübergänge an, läßt aber einen fingierten Teil des oder der betreffenden Gesellschafter von der Grunderwerbsteuer frei. § 15 GrErwStG. gilt also für alle Grundstücks-Veräußerungsgeschäfte zwischen der OHG und ihren Gesellschaftern, im Gegensatz zu T. Nr. 1 l c bezw. 1 A e 2 RStempG., nach der nur die Grundstücksüberlassungen stempelpflichtig waren, die an den Gesellschafter zur Abfindung bei seinem Ausscheiden aus der OHG oder bei der Auflösung der Gesellschaft erfolgten, während alle übrigen Veräußerungsgeschäfte nach T. Nr. 1 l a stempelpflichtig waren. Der Bruchteil, der bei der Uebertragung von Grundstücken auf die OHG und umgekehrt beim Veräußerer bezw. Erwerber frei bleiben soll, richtet sich nach dem Anteil, mit dem der betr. Gesellschafter am Vermögen der OHG beteiligt ist, oder nach dem Verhältnis dessen, was ihm bei der Auflösung der Gesellschaft zufallen würde. Nach der ersten Fassung des § 15 GrErwStG. war der Berechnung des steuerfreien Anteils die Gewinnbeteiligung der Gesellschafter zu Grunde zu legen. Diese Regelung war nicht ganz praktisch. Es ist nämlich bei der OHG nicht unmöglich, daß das Beteiligungsverhältnis der einzelnen Gesellschafter von dem im Gesellschaftsvertrag festgelegten Auseinandersetzungsanteil verschieden ist. Welcher Schlüssel ist nun in diesem Fall zur Berechnung des steuerfreien Bruchteils zu wäh-

len? Beispiel: An einer OHG sind 3 Gesellschafter beteiligt, und zwar A mit RM. 10 000.—, B mit RM. 15 000.— und C mit RM. 25 000.—. Im Gesellschaftsvertrag ist vereinbart, daß bei einer evtl. Auflösung der Gesellschaft jeder Teilhaber gleichviel vom endgültigen Reinerlös bekommen soll. Ist nun das Beteiligungsverhältnis oder der Auseinandersetzungsanteil maßgebend? Wenn die Gesellschaft an C ein Grundstück abgibt oder wenn nach Auflösung der Gesellschaft B und C je ein Gesellschaftsgrundstück übernehmen, wie ist der steuerfrei bleibende Bruchteil zu errechnen? Die Erläuterer des Grunderwerbsteuergesetzes sind sich hierüber nicht einig. So will Boethke-Bergschmidt in beiden Fällen den Auseinandersetzungsanteil, Lion im ersten Fall den Auseinandersetzungsanteil und im zweiten Fall den Kapitalanteil, und endlich Ott will im ersten Fall den Kapitalanteil und im zweiten Fall den Auseinandersetzungsanteil zu Grunde gelegt wissen. In jedem Fall muß aber für den Zeitpunkt der Uebernahme bezw. Uebergabe des Grundstücks eine Bilanz zur Bestimmung der Höhe der Anteile aufgestellt werden, vorausgesetzt, daß sich das zuständige Finanzamt nicht mit der letzten ordentlichen Bilanz zufrieden gibt.

Für den Fall, daß der Kapitalanteil der Gesellschafter zur Errechnung der Grunderwerbsteuer gewählt wird, stellt sich folgende Rechnung auf: An einer OHG ist A mit RM. 5000.—, B mit RM. 20 000.— und C mit RM. 25 000.— beteiligt. B übernimmt von der Gesellschaft ein Grundstück im Wert von RM. 18 000.—. Der Eigentumsübergang ist steuerpflichtig mit folgendem Wert: (18 000 minus steuerfreier Anteil des B an der OHG $^4/_{10} \cdot 18\,000$) = RM. 10800.—.

3. In diesem Zusammenhang taucht noch die Frage auf: Wie ist bei Berechnung der Grunderwerbsteuer zu verfahren, wenn bei einer OHG, die nur aus 2 Gesellschaftern besteht, diese beiden Gesellschafter ein ihnen je zur Hälfte gehöriges Grundstück auf die Gesellschaft übertragen oder wenn umgekehrt die Gesellschafter von der Gesellschaft ein Grundstück zu gleichen Teilen übernehmen? Die meisten Erläuterer des Grunderwerbsteuergesetzes, wie Boethke-Bergschmidt S. 146, Hagelberg S. 94, Lion S. 109, ebenso der Reichsfinanzhof im Urteil 6, 113, waren der Ansicht, daß in diesem Falle gemäß § 15 GrErwStG. keine Steuerpflicht eintrete, denn A und B seien als verkaufende bezw. erwerbende Gesellschafter schon als je zur Hälfte berechtigte Grundstückseigentümer anzusehen. Gegen diese Meinung wandte sich Ott. Ott trat immer dafür ein, daß der Uebergang

von Bruchteilseigentum nicht anders behandelt wird, wie der Uebergang von Alleineigentum, und daß § 15 GrErwStG. nur eine Berechnungsvorschrift ist. Wenn die Gesellschafter A und B von der OHG ein Grundstück je zur Hälfte übernehmen, so erwerbe der eine Gesellschafter A die eine Hälfte als selbständiges Grundstück x (= a/2) und der Gesellschafter B die andere Hälfte ebenfalls als selbständiges Grundstück y (= a/2). Aus diesen beiden Erwerben sei die Grunderwerbsteuer so zu errechnen, wie wenn A und B bereits Miteigentümer an diesen beiden Grundstücken x und y je zur Hälfte gewesen wären. Es sei also zweimal Grunderwerbsteuer aus je a/4 zu entrichten. Diese Rechnung Ott's wurde als überkünstliche Auslegung von § 15 GrErwStG. bezeichnet, die vom Gesetzgeber gewiß nicht gewollt sei. Der Reichsfinanzhof blieb bei seiner Ansicht auch in den folgenden Urteilen 10, 311 und 11, 67. Damit hatte sich die Lage herausgebildet, daß, wenn die beiden Gesellschafter A und B gleichzeitig ihre Bruchteile an dem Grundstück an die Gesellschaft übertrugen bezw. von der Gesellschaft übernahmen, volle Steuerfreiheit von der Grunderwerbsteuer eintrat, während, wenn die Gesellschafter ihre Bruchteile nacheinander einbrachten bezw. übernahmen, die Grunderwerbsteuer zu entrichten war, und zwar je von der Hälfte des einzelnen Bruchteilswerts. Dieser Zustand war aber keinesfalls erwünscht. Im Urteil vom 10. 7. 1925 (17, 40) revidierte daher der Reichsfinanzhof seinen Standpunkt und bekannte sich zu der Ansicht Ott's. Die neue Entscheidung sagte:

„Uebertragen zwei Personen, die je zur Hälfte Eigentümer eines Grundstücks sind, dieses Grundstück auf die aus ihnen bestehende OHG, so tritt nicht Steuerfreiheit ein. Vielmehr besteht grundsätzlich Steuerpflicht. Nach § 15 Abs. 3 bleibt aber bei jedem der beiden Bruchteile der Anteil unberücksichtigt, zu dem der Veräußerer des Bruchteils an der OHG beteiligt ist.

Die Uebertragung jedes Bruchteils an die OHG und umgekehrt an die Gesellschafter ist für sich zu betrachten; daher muß jede Uebertragung als besonderer Steuerfall betrachtet werden. Wenn aber die Uebertragung jedes Bruchteils für sich behandelt wird, so veräußert jeder Gesellschafter selbständig und unabhängig seine Grundstückshälfte an die Gesellschaft, bezw. erwirbt er von der Gesellschaft. Nach § 15 bleibt der Anteil an jeder Grundstückshälfte unberücksichtigt, der dem Anteil des betreffenden Gesellschafters an der Gesamthandsgemeinschaft entspricht. Wenn beide Gesellschafter an der Gesellschaft je zur

Hälfte beteiligt sind, so bleibt bei jedem Bruchteil die Hälfte des Werts außer Betracht."

Zur Vermeidung jeglichen Zweifels entschied der Reichsfinanzhof im Urteil vom 16. 11. 1926 (II A 500 26) noch, daß die im oben ausgeführten Urteil 17, 40 entwickelten Grundsätze auch für den Fall gelten, daß eine OHG, die aus zwei Personen mit gleichen Rechten besteht, ein ihr gehöriges Grundstück an ihre beiden Gesellschafter je zur Hälfte überträgt. Damit ist diese Zweifelsfrage klar und eindeutig entschieden.

4. Die in § 15 Abs. 1 und 3 GrErwStG. ausgesprochene Vergünstigung bei der Berechnung der Steuer beim Grundstückseigentums-Uebergang von der OHG auf einen ihrer Gesellschafter und umgekehrt wird durch Abs. 2 in § 15 wieder erheblich eingeschränkt. Die Anrechnung des fingierten Bruchteils des erwerbenden bezw. veräußernden Gesellschafters findet nämlich dann nicht statt, wenn die Anteilsberechtigung des Erwerbers oder Veräußerers nach dem 1. Oktober 1919 durch Erwerb von Anteilen der Gesellschaft mittels Rechtsgeschäfts unter Lebenden begründet worden ist. Bei der OHG kann die Anteilsberechtigung nur dadurch begründet werden, daß jemand in die Gesellschaft eintritt oder daß die Anteilsberechtigungen der einzelnen Gesellschafter durch gegenseitigen Vertrag vergrößert bezw. verkleinert werden. Beispiel: Wenn in eine aus drei Gesellschaftern bestehende OHG ein vierter Teilhaber X eintritt und nach einiger Zeit ein Grundstück in die OHG einbringt bezw. von der Gesellschaft übernimmt, so darf er für seinen Anteil überhaupt nichts abziehen. Oder: A und B haben vor dem 1. Oktober 1919 eine OHG gegründet, beide waren anfangs mit je 50% beteiligt. Im Jahre 1922 legen sie im Gesellschaftsvertrag fest, daß die Beteiligungsquote des A 70% und die des B 30% nunmehr betragen soll. Wenn nun A in den späteren Jahren von der OHG ein Gesellschaftsgrundstück übernimmt, bezw. ein solches an die Gesellschaft verkauft, so darf er bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer nicht seinen jetzigen Anteil von 70%, sondern nur den Anteil vor dem 1. Okt. 1919 also nur 50% von dem Grundstückswert in Abzug bringen. Der Zweck dieser Bestimmung in Abs. 2 des § 15 GrErwStG. ist der: Es soll verhindert werden, daß durch planmäßige Umschichtungen in der Teilhaberschaft an einer OHG Grundstücke bis zu einem gewissen Grad steuerfrei veräußert bezw. erworben werden können.

5. Mit der Frage der steuerrechtlichen Selbständigkeit der OHG für das Grunderwerbsteuergesetz geht parallel die Frage: Ist ein Grundstücksumsatz zwischen zwei aus denselben Gesellschaftern bestehenden offenen Handelsgesellschaften möglich und grunderwerbsteuerpflichtig? Für das preußische Stempelgesetz T. St. 8 hatte das Reichsgericht im Urteil vom 24. 3. 1899 in einem solchen Fall wegen der Nämlichkeit der Gesellschafter in ihrer Gesamtheit einen steuerpflichtigen Eigentumswechsel nicht angenommen. Auch in der handelsrechtlichen Literatur herrscht bis heute noch Streit darüber, ob bei einer Grundstücksübertragung von einer OHG auf die personengleiche andere OHG eine Auflassung notwendig ist. Während Güthe [1]), Staub [2]), das Preußische OVG. [3]) und RFH-Urteil 6, 27 die Notwendigkeit einer Auflassung ablehnen, wird sie von Wolff [4]), Lion [5]) und dem sächsischen OLG. in Urteil 33, 417 bejaht. Solange unter Berufung auf § 80 Abs. 2 RAO Gesamthandseigentum dem Bruchteilseigentum gleichgestellt wurde, wurde auch hier beim Grundstücksumsatz zwischen zwei personengleichen offenen Handelsgesellschaften eine Grunderwerbsteuerpflicht der Gesellschaften als solche nicht angenommen. Auch hier trat Ott in seinen Erläuterungsbüchern zum GrErwStG. und in vielen Artikeln in den verschiedenen Steuerzeitschriften dafür ein, daß die OHG, wie im Verkehr mit Dritten, so auch im Geschäftsverkehr mit einer anderen personengleichen OHG grunderwerbsteuerpflichtig sein müsse. So wandte sich Ott besonders dagegen, daß die Bedeutung des § 80 Abs. RAO schon innerhalb der Verkehrsteuern ganz unterschiedlich sei. Für die Grunderwerbsteuer würden bei Grundstücksumsätzen der OHG nur Bruchteilsübergänge angenommen und für die allgemeine Umsatzsteuer lasse man § 80 Abs. 2 RAO von vorneherein überhaupt nicht zu Raum kommen. Besonders aus der strengen Sonderung der Haftung der zwei offenen Handelsgesellschaften gegenüber ihren Gläubigern wies Ott nach, daß die beiden personengleichen offenen Handelsgesellschaften trotz der Nämlichkeit ihrer Gesellschafter im Verhältnis zueinander wirtschaftlich und rechtlich etwas ganz verschiedenes sind. Wenn ein Grund-

[1]) Güthe, Grundbuch-Ordnung § 20.
[2]) Staub, Kommentar zum HGB, § 105, Anm. 31.
[3]) Preuß. V.O.G., Deutsche Juristen-Zeitung Jahrg. 1904, S. 869.
[4]) Wolff, Sachenrecht § 88 II.
[5]) Lion, Zuwachssteuergesetz S. 54.

stück von der einen OHG an die andere personengleiche verkauft und übertragen werde, so dürfe über das Grundstück nur noch für die Zwecke der erwerbenden Gesellschaft verfügt werden. Außerdem können die Gläubiger der veräußernden OHG das Grundstück nicht mehr in Anspruch nehmen, dafür unterliege es jetzt dem Zugriff der Gläubiger der erwerbenden OHG. Ferner gehöre das Grundstück bei einem evtl. Konkurse der erwerbenden OHG zu ihrer Konkursmasse. Es sei nicht folgerichtig, wenn man zwar die Bildung oder das Nebeneinanderbestehen zweier selbständiger offenen Handelsgesellschaften, die aus den gleichen Personen bestehen, zuließe, diese Selbständigkeit dann aber wieder bei einzelnen Erscheinungsformen des Verkehrs wegen der Nämlichkeit der Gesellschafter verneine. Durch das bekannte Urteil des Reichsfinanzhofs vom 9. 4. 1923 (12, 79), durch das die steuerliche Selbständigkeit der OHG für das Grunderwerbsteuergesetz angenommen wurde, wurde auch mittelbar ein steuerpflichtiger Grundstücksumsatz zwischen zwei personengleichen offenen Handelsgesellschaften anerkannt. Am 10. 7. 1927 erließ der Reichsfinanzhof nun folgende neue Entscheidung (II A 215/25): Die Anwendung des § 15 GrErwStG. ist nicht ausgeschlossen bei Veräußerung eines Grundstücks von einer OHG an eine ganz oder zum Teil personengleiche andere. Dazu führte der Reichsfinanzhof in der Urteilsbegründung aus:

„Es ist richtig, daß dieselben Personen mehrere offene Handelsgesellschaften bilden können oder eine Person sich an mehreren offenen Handelsgesellschaften beteiligen kann, und daß die mehreren Gesellschaften dann in einen rechtsgeschäftlichen Verkehr miteinander zu treten vermögen. Grundsätzlich geht das Grunderwerbsteuergesetz von der Anschauung aus, daß im Falle der Veräußerung eines Grundstücks aus der Gesamthand an einen Mitberechtigten und im Falle des Erwerbs eines Grundstücks durch die Gesamthand von einem Mitberechtigten ohne eine Sondervorschrift eine Steuerpflicht nach Maßgabe des gesamten Grundstückswertes oder des gesamten Kaufpreises entstehen würde. Der § 15 GrErwStG. enthält eine Sondervorschrift, die bei der Gesamthandsgemeinschaft den daran Beteiligten Steuererleichterungen gewährt, und es fragt sich nur, ob und inwieweit diese Vorschrift auch den Fall deckt, daß ein Grundstück von einer Gesamthand an eine ganz oder teilweise personengleiche Gesamthand übereignet wird.

Dem Finanzgericht muß zugegeben werden, daß an sich die Veräußerung des Grundstücks einer OHG an einen Gesellschafter oder an eine ganz oder teilweise aus denselben Gesellschaftern bestehende OHG volle Steuerpflicht auslöst, weil das Vermögen der OHG ein Sondervermögen bildet, dem eine gewisse Selbständigkeit zukommt, so daß durch Umwandlung des Gesamthandseigentums in Einzeleigentum oder Gesamthandseigentum der anderen Gesellschaft Eigentum anderer Art entsteht. Daß auch das Grunderwerbsteuergesetz auf diesem Standpunkt steht, ergibt sich aus § 15, der überflüssig sein würde, wenn schon ohnehin das Sondervermögen einer Gesamthand wie Einzelvermögen der Gesamthänder zu behandeln wäre. Aber § 15 will eben die Härten, die sich aus der grundsätzlichen Auffassung ergeben, mildern und der hier herrschenden Verkehrsauffassung Rechnung tragen. Es fragt sich nun nur, ob § 15 auch Anwendung findet, wenn der Gesamthand nicht einer oder mehrere Gesellschafter als Einzelpersonen gegenüberstehen, sondern mehrere Gesellschafter der erwerbenden oder veräußernden Gesellschaft, die wiederum zu einer Gesamthand verbunden sind. Diese Frage muß dem Sinne und der wirtschaftlichen Bedeutung der Vorschrift entsprechend bejaht werden. Allerdings gehört die veräußernde (Abs. 1) oder die erwerbende (Abs. 3) Gesellschaft nicht als solche der auf der anderen Seite stehenden Gesellschaft an. Das verlangt § 15 aber auch nicht. Die Gesellschaft (ihr Sondervermögen) ist keine juristische Person. Der Ausdruck „Gesellschaft" ist nur eine zusammenfassende Redeweise für „Gesellschafter in ihrer Beziehung zum Sondervermögen der Gesellschaft". Hieraus ergibt sich, daß nicht die Gesellschaft, sondern ihre Gesellschafter „Mitberechtigte" im Sinne des § 15 sind, und daß deshalb § 15 einschlägt, wie wenn die Gesellschaft in Einzelpersonen (Bruchteilseigentum) aufgelöst wäre."

Wie beim Uebergang eines Grundstücks von einer OHG auf ihre beiden einzigen Teilhaber zu Bruchteilseigentum, so ist auch beim Uebergang eines Grundstücks von einer OHG auf eine personengleiche andere OHG ein Wechsel des ganzen Grundstückseigentums vorhanden. Damit ist volle Steuerpflicht gegeben, wenn nicht § 15 eine der Verkehrsauffassung entsprechende Erleichterung geschaffen hätte. Es bleibt also der Anteil der erwerbenden Gesellschafter, wenn sie beiden Gesellschaften angehören, steuerfrei. Durch diese neuartige Regelung

ist endlich für diesen Fall eine klare Rechtslage geschaffen worden.

6. Nun noch zur letzten Frage, die sich in diesem Zusammenhang auftut: Wie ist zu verfahren, wenn in die OHG Gesellschafter eintreten bezw. aus der Gesellschaft austreten? Ist der Wechsel im Personenstand der OHG, die Grund und Boden zu ihrem Vermögen zählt, grunderwerbsteuerpflichtig? Nach der herrschenden Meinung ist die OHG bekanntlich eine Gesamthandsgemeinschaft. Die Gesellschafter sind Eigentümer des Gesellschafts-Vermögens in ihrer Verbundenheit; Anteile an den Vermögensgegenständen bestehen nicht. Der einzelne Gesellschafter kann somit nicht über seinen Anteil am Gesellschafts-Vermögen verfügen. Er ist grundsätzlich auf das ganze Vermögen berechtigt, aber auch durch die Mitberechtigung der übrigen Gesellschafter eingeschränkt. Die Mitgliedschaftsrechte können sich bei der OHG also nicht durch die Uebertragung von Gesellschaftsanteilen verändern, sondern nur durch Ein- bezw. Austritt der Gesellschafter. Nach § 738 BGB wächst, wenn ein Gesellschafter aus der OHG austritt, sein Anteil am Gesellschafts-Vermögen den übrigen in der Gesellschaft verbleibenden Gesellschaftern zu. Das Reichsgericht führte in RGZ 72, 162 über dieses Zuwachsen aus: „Das Recht jedes Gesamteigentümers trägt das Bestreben in sich, zum Alleineigentümer zu werden, befindet sich also in einem Spannungszustand. Die bisher in der Mitberechtigung des ausscheidenden Gesellschafters bestehende Beschränkung fällt fort. Damit dehnt sich das Eigentum der anderen Gesellschafter aus und füllt den gleichsam leer gewordenen Raum aus."

Ebenso wächst, wenn ein neuer Gesellschafter in die OHG eintritt, den anderen Gesellschaftern ein bestimmter Anteil am Gesellschaftsvermögen ab. Frage: Ist dieses Verlieren bezw. Erwerben der Mitberechtigung am Vermögen einer OHG, die Grundstücke besitzt, grunderwerbsteuerpflichtig? Von den Erläuterern des Grunderwerbsteuergesetzes wird auch diese Frage verschieden beantwortet. Diejenigen, die sich bei der Gesamthandsgemeinschaft — damit auch der OHG — auf den Standpunkt der ungeteilten Mitberechtigung stellen, verneinen die Grunderwerbsteuerpflicht, so Ott Anm. 20/21 zu § 1, Berolsheimer Anm. 3 zu § 1, Hagelberg Anm. 6 zu § 1, ferner Herzfeld. Dagegen bejahen die Steuerpflicht: Lion, der beim Ein- und Austritt von Gesellschaftern bei einer Gesamthandsgemeinschaft einen bruchteilsmäßigen Eigentumsübergang sieht, und Boethke-

Bergschmidt, die für diese Fälle einen Eigentumswechsel des ganzen Grundstücks annehmen, weil durch den Ein- und Austritt von Mitgliedern der Kreis der berechtigten Personen und damit der Rechtsträger sich ändere.

Der Reichsfinanzhof bejahte die Steuerpflicht in seiner ersten diese Frage betreffenden Entscheidung vom 30. 3. 1921 (5, 182). Unter ausschließlicher Berufung auf § 80 Abs. 2 RAO wurde Miteigentum zur gesamten Hand grundsätzlich dem Miteigentum nach Bruchteilen gleichgestellt. Infolgedessen wurden auch beim Ein- und Austritt von Mitgliedern einer Gesamthandsgemeinschaft steuerpflichtige Eigentumsübergänge angenommen. Wie bereits mehrfach erwähnt, haben Ott und auch Mirre gegen diese Auslegung von § 80 Abs. 2 RAO und auch gegen dieses Urteil in vielen Artikeln in den Steuerzeitschriften angekämpft. Im Urteil vom 9. 4 1923 sprach sich dann der Reichsfinanzhof dahin aus, daß § 80 Abs. 2 RAO nur noch dann zur Geltung komme, wenn vorher im einzelnen Steuergesetz die Steuerpflicht der einzelnen Mitglieder der Gesamthandsgemeinschaft ausgesprochen sei. Damit scheide § 80 Abs. 2 RAO für die Entscheidung der Frage, ob und von wem beim Wechsel im Personenstand einer Gesamthandsgemeinschaft Grunderwerbsteuer zu entrichten sei, aus. Die Frage sei vielmehr nach den Vorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes allein zu entscheiden. Verschiedene §§, wie § 3, 10, 15 Abs. 2, die zwar die Frage nicht direkt bejahen, würden keinen Zweifel darüber lassen, daß eine bloße Veränderung im Mitgliederstande der Gesamthandsgemeinschaften nicht als ein unter § 1 GrErwStG. fallender Uebergang des Eigentums an den zum Gesellschafts-Vermögen gehörenden Grundstücken angesehen werden solle. § 3 GrErwStG. schreibt Steuerpflicht vor in dem Fall, daß alle Anteile einer Personenvereinigung sich in einer Hand vereinigen. Dies wäre überflüssig, wenn schon beim Ein- oder Austritt von Gesellschaftern Steuerpflicht einträte. Außerdem würde § 10 Nr. 2 bei der Besteuerung der toten Hand bei der Gesamthandsgemeinschaft eine doppelte Besteuerung verursachen, und zwar a) bei jedem Wechsel im Personenstand, und dazu b) noch einmal nach dem Ablauf von 20 Jahren bei den Grundstücken, die sich im Besitz der Gesamthandsgemeinschaft befinden. Sie wäre also gegenüber den übrigen Personenvereinigungen, wie A.-G., G. m. b. H., die den Wechsel im Personenstand ihrer Mitglieder nicht zu versteuern haben, wesentlich schlechter gestellt. Außerdem ist § 15 Abs. 2, der bekanntlich die vergünstigte Steuer-

berechnung des Abs. 1 für solche Fälle ablehnt, in denen die Anteilsberechtigung des betr. Gesellschafters durch den Erwerb von Anteilen anderer Gesellschafter mittels Rechtsgeschäfts unter Lebenden begründet worden ist, nur dann denkbar, wenn die Veränderung im Mitgliederstand der Gesamthandsgemeinschaft mit einem Eigentumsübergang nicht verbunden ist. Denn sonst hätte der Fiskus nicht zu befürchten, daß mit dem Wechsel der Mitglieder bei der OHG und den anderen Gesamthandsgemeinschaften Steuerschiebungen bezweckt werden könnten. — Der Mitgliederwechsel bei der OHG unterliegt somit nicht der Grunderwerbsteuerpflicht.

Wie der Wechsel im Mitgliederstand der OHG, so ruft auch die Umwandlung der OHG in eine andere Form der Gesamthandsgemeinschaft keinen Grundstücks-Eigentumswechsel und damit auch keine Grunderwerbsteuerpflicht hervor. Wenn sich also eine OHG in eine KG umwandelt oder umgekehrt, so ist keine Grunderwerbsteuer zu entrichten.

7. Nach heute geltendem Recht ist die OHG somit wie folgt der Grunderwerbsteuer unterworfen:

a) Im Rechtsverkehr mit Dritten ist die OHG selbst grunderwerbsteuerpflichtig.

b) Bei Grundstücksgeschäften zwischen der OHG und ihren Gesellschaftern ist die OHG ebenfalls der Grunderwerbsteuer unterworfen; bei Berechnung der Steuer greift aber die Vergünstigung des § 15 Abs. 1 und 3 ein.

c) Grundstücksgeschäfte zwischen zwei aus den gleichen Personen bestehenden offenen Handelsgesellschaften sind möglich und daher auch grunderwerbsteuerpflichtig; auch hier greift aber § 15 Platz. Bei Berechnung der Steuer bleiben die Anteile der erwerbenden Gesellschafter, die beiden Gesellschaften angehören, steuerfrei.

d) Der Gesellschafter-Wechsel innerhalb einer Grundstücke besitzenden OHG ist nicht der Grunderwerbsteuer unterworfen.

e) Die Umwandlung einer OHG in eine andere Form der Gesamthandsgemeinschaft ist ebenfalls von der Grunderwerbsteuer frei.

8. Der Grunderwerbsteuer unterliegen aber noch einige spezielle Fälle, die nun in den nächsten Abschnitten behandelt werden sollen.

So bestimmt § 3 GrErwStG.:

„Werden alle Anteile einer Personenvereinigung (A.-G., KG. a. A., G. m. b. H., Ges. des bürg. Rechts, Genossenschaft usw.), zu deren Vermögen Grundstücke gehören, in der Hand eines Teilhabers vereinigt oder, nachdem sie in der Hand eines Teilhabers vereinigt sind, auf einen anderen übertragen, so wird die Vereinigung oder Uebertragung dem Uebergang des Eigentums an dem Grundstück gleichgeachtet. Ehegatten sowie Eltern und Kinder gelten im Sinne dieser Vorschrift als eine Person."

Nun können allerdings bei der OHG nicht alle Anteile in der Hand eines Teilhabers vereinigt und von diesem wieder auf einen anderen übertragen werden, denn, wenn sämtliche Gesellschafter bis auf einen aus der Gesellschaft austreten, so hört die OHG als solche zu bestehen auf und wird Einzelfirma. Der Grundstücksübergang von der Gesamthandsgemeinschaft in das Alleineigentum des einzig übrig bleibenden Gesellschafters ist aber bereits nach § 1 GrErwStG. steuerpflichtig. Ebenso findet bei der Auflösung einer OHG, wenn ihr Grundstücksvermögen in das Alleineigentum eines Gesellschafters übergeht, § 3 GrErwStG. keine Anwendung. (RFH-Urteil vom 30. 12. 1927 II A 55 27). Auch in diesem Falle tritt die Steuerpflicht schon gemäß § 1 GrErwStG. ein.

Erst dadurch, daß in diesem Zusammenhange Ehegatten, Eltern und Kinder als eine Person gerechnet werden, wird diese Vorschrift auch für die OHG von Bedeutung. Wenn also in einer OHG, an der A, dessen Söhne B und C und ein fremder Teilhaber D beteiligt sind, D aus der Gesellschaft austritt, dann ist betreffs der im Eigentum der OHG befindlichen Grundstücke volle Grunderwerbsteuer zu zahlen. Hier taucht nun die Frage auf: Ist in einem solchen Falle, wenn die Gesellschaftsanteile nur noch in den Händen vom Vater und seinen beiden Söhnen sich befinden und die Steuerpflicht aus § 3 GrErwStG. eingetreten ist, und wenn jetzt A nach einiger Zeit von der OHG ein Grundstück übernimmt, noch einmal Grunderwerbsteuer zu entrichten oder nicht? Ott tritt in seinen Erläuterungsbüchern bei dieser Sachlage für volle Steuerpflicht ein. Nach den §§ 1 und 4 GrErwStG. sei jeder Eigentumsübergang an Grundstücken im Rechtssinne ohne Ausnahme steuerpflichtig; aber auch wirtschaftlich sei diese doppelte Besteuerung durchaus berechtigt. Im obigen Fall würde also volle Steuerpflicht eintreten. Gemäß

§ 15 würde bei Berechnung der Steuer der Anteil des Vaters A am Gesellschafts-Vermögen steuerfrei bleiben. Gegen Ott folgert Bank[1]) aus der gesetzlichen Zusammenfassung der Ehegatten, Eltern und Kinder als Einheit andererseits und dem steuerrechtlichen Charakter der Gesamthandsgemeinschaft andererseits völlige Steuerfreiheit. Der Reichsfinanzhof hat sich über diese spezielle Frage noch nicht geäußert. In einem ähnlichen Fall, bei dem ein Alleineigentümer einer G. m. b. H. erst später die Grundstücke im Grundbuch auf sich umschreiben ließ, hat der Reichsfinanzhof im Urteil vom 28. 10. 1921 (II A 180/21) eine erneute Steuerpflicht verneint. Der Reichsfinanzhof war der Ansicht, der Erwerber aller Anteile sei bereits durch den Erwerb wirtschaftlich und vom Standpunkt steuerrechtlicher Betrachtung Eigentümer der Grundstücke geworden. Der formale Eigentumsübergang wird somit vom Reichsfinanzhof wie eine Grundbuchberichtigung angesehen. Es ist nur zu hoffen, daß der Reichsfinanzhof, wenn diese für die OHG gar nicht unwichtige Frage einmal zur Entscheidung kommt, den früher von ihm eingenommenen Standpunkt weiter beibehält und sich für steuerfreien Eigentumsübergang von Gesellschaftsgrundstücken auf einen offenen Handelsgesellschafter nach Inkrafttreten des § 3 GrErwStG. entscheidet.

9. Eine besonders gesetzliche Regelung erfuhren auch Grundstücksübertragungen an sog. Familiengesellschaften. Nach § 8 Nr. 5 GrErwStG. wird die Grunderwerbsteuer nicht erhoben,

> „beim Einbringen in eine ausschließlich aus dem Veräußerer und dessen Abkömmlingen oder aus diesen allein bestehende Vereinigung. Die Steuerpflicht tritt ein, wenn nachträglich ein Gesellschafter aufgenommen wird, der nicht zu den Abkömmlingen des Veräußerers gehört."

Unter diese Befreiungsvorschrift fallen alle Grundstücksübertragungen an eine Familiengesellschaft, mag die Gegenleistung in der Gewährung von Mitgliedsrechten oder in einer sonstigen geldwerten Vergütung bestehen. Für das Gebiet des preußischen Landesstempels und auch für das Reichsstempelgesetz T. Nr. 1 1 a hatten das Reichsgericht und der Reichsfinanzhof Grundstücksübertragungen von Eltern an eine aus ihnen und ihren Kindern gebildete OHG für voll steuerpflichtig erklärt. Im neuen Grunderwerbsteuergesetz werden solche Grundstücks-

[1]) Bank, Steuer-Archiv 1924 S. 56.

übertragungen wie ein Grundstückserwerb der Abkömmlinge von ihren Eltern angesehen; gemäß § 8 Nr. 4 GrErwStG. ist dieser Grundstückserwerb aber steuerfrei. Wenn nun nachträglich in eine solche Familiengesellschaft ein Fremder oder entfernter Verwandter als Teilhaber aufgenommen wird, dann tritt betreffs der steuerfrei in die Gesellschaft eingebrachten Grundstücke volle Steuerpflicht ein. Wie in diesem Fall die Steuer zu errechnen ist und welcher Zeitpunkt für die Ermittlung des Werts der eingebrachten Grundstücke maßgebend ist, ist strittig. Die Steuer ist vom ganzen Grundstückswert zu berechnen. Unter Umständen greift hier die Vergünstigung des § 15 ein. Für die Wertermittlung der eingebrachten, steuerpflichtigen Grundstücke ist wohl nicht der Zeitpunkt der Aufnahme des fremden Teilhabers in die Gesellschaft, sondern der Zeitpunkt der Grundstücksübertragung maßgebend. Wäre der Zeitpunkt der Aufnahme des Fremden in die Gesellschaft für die Wertermittlung ausschlaggebend, dann wäre die OHG unter Umständen schlechter gestellt, wie wenn sie beim Uebergang des Grundstücks an die Gesellschaft die Grunderwerbsteuer sofort entrichtet hätte. Beispiel: A hat in eine aus ihm und seinen beiden Söhnen bestehende OHG ein Grundstück im Werte von RM. 30 000.— steuerfrei eingebracht. A ist an der Gesellschaft zu 50%, seine Söhne zu je 25% beteiligt. Nach einem Jahr wird ein Dritter (Nichtverwandter) in die OHG als Teilhaber aufgenommen. Nun ist nachträglich noch Grunderwerbsteuer zu zahlen. Obwohl der Wert des Grundstücks seit seiner Uebertragung auf die Gesellschaft auf RM. 38 000.— gestiegen ist, dient doch der Uebernahmewert von RM. 30 000.— als Grundlage für die Berechnung der Steuer. Da A das Grundstück als Gesellschafter einbrachte, bleibt gemäß § 15 sein Anteil am Vermögen der Gesellschaft in Höhe von 50% von der Steuer frei. Es ist also aus dem Wert von RM. 15 000.— Grunderwerbsteuer zu entrichten.

10. Dem Uebergang des Eigentums an Grundstücken ist gleich zu achten der Uebergang von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des BGB Anwendung finden. Auch für die Grundstücke sind die Bestimmungen des BGB maßgebend. Es gehören somit zu dem verkauften Boden: die auf ihm befindlichen Gebäude, ferner vom Boden nicht getrennte Erzeugnisse und sonstige Bestandteile des Grundstücks gemäß den §§ 93 bis 96 BGB. Zubehör dagegen unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer. Werden Grundstücke gegeneinander ausgetauscht, so ist

von dem Wert jedes Grundstücks die Grunderwerbsteuer zu entrichten.

11. Die Steuer beträgt gemäß §§ 17 und 19 3%, bei gewerbsmäßiger Güterzertrümmerung 5%. Außerdem sind die Länder sowie mit deren Genehmigung die Gemeinden und Gemeindeverbände berechtigt, einen Zuschlag bis zu 2% zu erheben (§ 38 FinAusglG.). Grundlage für die Berechnung der Steuer ist der gemeine Wert des Grundstücks zur Zeit des steuerpflichtigen Rechtsvorgangs. Ist der Veräußerungspreis höher als der gemeine Wert, so wird dieser der Steuerberechnung zu Grunde gelegt (§§ 11/12 GrErwStG.). Die Steuerpflicht tritt ein durch die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch oder, wenn es einer solchen zum Uebergang des Eigentums nicht bedarf, durch den Vorgang, der die Rechtsänderung bewirkt, also durch das Veräußerungsgeschäft. Nach § 5 GrErwStG. wird, um zu verhüten, daß zur Ersparnis der Steuer oder doch der Zinsen die Auflassung auf unbestimmte Zeit hinausgeschoben wird, ein zur Uebertragung des Eigentums verpflichtendes Veräußerungsgeschäft steuerpflichtig, wenn der Uebergang des Eigentums nach Ablauf eines Jahres nach Abschluß dieses Veräußerungsgeschäftes nicht erfolgt ist. Liegen mehrere Veräußerungsgeschäfte über dasselbe Grundstück innerhalb eines Jahres vor und führt eines von ihnen vor Ablauf des betr. Jahres zum Eigentumsübergange, so tritt gleichzeitig mit der Steuerpflicht des Eigentumsübergangs die Steuerpflicht derjenigen Veräußerungsgeschäfte ein, die dem zur Ausführung kommenden Veräußerungsgeschäft vorangehen und ihrerseits nicht zum Eigentumsübergang geführt haben. Wenn also A ein Grundstück an die OHG B & Co. verkauft hat, diese den Auflassungsanspruch an die aus den gleichen Personen bestehende OHG C & Co. und diese wieder den Auflassungsanspruch an D veräußert hat, und wenn D noch im gleichen Jahr nach Abschluß des ersten Veräußerungsgeschäftes an A die Weisung gegeben hat, das Grundstück direkt an E aufzulassen, dann ist zunächst dieser Eigentumsübergang von A auf E grunderwerbsteuerpflichtig. Daneben sind aber noch steuerpflichtig alle die Veräußerungsgeschäfte, die dem zur Ausführung kommenden vorangegangen sind und ihrerseits nicht zu einem Eigentumsübergang geführt haben, also das Veräußerungsgeschäft zwischen A und der OHG B & Co., ferner die Abtretungsgeschäfte zwischen B & Co. und C & Co., C & Co. und D.

Zur Entrichtung der Steuer sind nach § 20 Abs. 1 GrErwStG. der Erwerber und der Verkäufer gesamtschuldnerisch verpflichtet. Die OHG ist als solche zur Grunderwerbsteuer heranzuziehen. Wer die Steuer zu zahlen hat, ob der Erwerber oder der Veräußerer, ist Sache der freien Vereinbarung zwischen den Vertragschließenden. Ist hierüber nichts vereinbart, so haben nach RFH-Urteil 6, 171 Veräußerer und Erwerber je die halbe Steuer zu entrichten. Regelmäßig hat der Erwerber die ganze Steuer zu zahlen, da in den meisten Kaufverträgen vereinbart wird, daß der Käufer die gesamten Kosten zu übernehmen habe. Trotzdem kann sich aber die Steuerbehörde wegen der ganzen Steuer sowohl an den Verkäufer als auch an den Erwerber halten.

Die Veranlagung zur Grunderwerbsteuer geht folgendermaßen vor sich: Zuerst ist, um überhaupt eine Eintragung ins Grundbuch bewirken zu können, beim zuständigen Finanzamt eine Vorauszahlung in der Höhe der voraussichtlichen Steuer zu leisten oder, wenn keine Steuer zu entrichten ist oder wenn sie gestundet wird, eine entsprechende Bescheinigung vom Finanzamt zu erwirken. Erst wenn eine solche Quittung oder Bescheinigung der Steuerstelle beim Grundbuchamt vorgezeigt wird, kann die Eintragung des Eigentumsübergangs im Grundbuch vorgenommen werden (§ 24 GrErwStG.). Die Grundbuchämter, Registergerichte und allgemein die Behörden und Beamten des Reichs, der Länder und Gemeinden, einschließlich der Notare, haben von sämtlichen Eintragungen bezw. von allen von ihnen beurkundeten Rechtsvorgängen, die den Uebergang des Eigentums an inländischen Grundstücken zum Gegenstand haben, an die zuständigen Steuerstellen Mitteilung zu machen. Daraufhin setzt die Steuerstelle die Steuer fest und erteilt dem Steuerpflichtigen einen schriftlichen Bescheid. Gegen diesen Bescheid sind die üblichen Rechtsmittel, wie Einspruch, Berufung und Rechtsbeschwerde möglich. Ist der im Steuerbescheid festgesetzte Betrag höher als die geleistete Vorauszahlung, so ist die übersteigende Summe innerhalb einer Woche nach Bekanntgabe des Steuerbescheids nachzuzahlen. In besonderen Fällen hat das Finanzamt auf besonderen Antrag die Steuer zu erlassen bezw., wenn sie schon bezahlt ist, zu erstatten, so insbesondere bei Nichtigkeit der Auflassung oder des sonstigen den Eigentumserwerb begründenden Rechtsvorgangs, bei Rückerwerb des Eigentums infolge Nichterfüllung der Vertragsbedingungen des Veräußerungsgeschäfts; ferner, was von größerer Bedeutung ist,

bei Rückerwerb des Eigentums innerhalb zweier Jahre seit der Veräußerung. Der Rückerwerb kann natürlich nur durch den damaligen Veräußerer erfolgen. Noch in einigen weiteren Fällen ist Erlaß bezw. Erstattung der Grunderwerbsteuer zugelassen, doch soll darauf nicht näher eingegangen werden. Erwähnung soll indes noch finden, daß der diesbezügliche Antrag innerhalb eines Jahres vom Tage der Entrichtung oder Beitreibung der Steuer ab gestellt werden muß. Wird er auf Tatsachen gestützt, die erst nach der Entrichtung oder Beitreibung der Steuer eingetreten sind, so beginnt die Frist an dem Tage, an dem der Antragsteller von diesen Tatsachen Kenntnis erhalten hat.

12. Da die im Besitz von Gesellschaften sich befindenden Grundstücke bekanntlich nur selten ihre Besitzer wechseln und infolgedessen dem Fiskus nur wenig Gelegenheit zur Erhebung der Grunderwerbsteuer geben, wurden sie mit einer weiteren Steuer, der sog. „Besitzabgabe von der toten Hand" belastet. Nach § 10 GrErwStG. wird die Grunderwerbsteuer auch erhoben, wenn bei inländischen Grundstücken, die im Eigentum von Personenvereinigungen oder für diese im Eigentum einer natürlichen Person zu treuen Händen stehen, 20 Jahre seit dem Erwerbe oder dem letztmaligen Eintritt der Grunderwerbsteuerpflicht nach dieser Vorschrift verflossen sind. Wenn sich also ein Grundstück 20 Jahre im Eigentum einer OHG befindet, so ist von dem Grundstück als Ersatz dafür, daß in diesen 20 Jahren nicht einmal die Grunderwerbsteuer zu zahlen war, diese Besitzabgabe von der toten Hand zu leisten. Unter Grundstück ist auch hier, wie bei der eigentlichen Grunderwerbsteuer, nicht allein der Grund und Boden zu verstehen; es zählen dazu auch die darauf errichteten Gebäude, noch nicht abgetrennte Erzeugnisse und evtl. sonstige Bestandteile (§§ 93/4 BGB). Steuerpflichtig ist der Eigentümer des betr. Grundstücks, also die OHG selbst. Der Steuersatz beträgt nach § 17 GrErwStG. 2% vom gemeinen Wert des Grundstücks zur Zeit des Eintritts der Steuerpflicht. Der Eigentümer des Grundstücks hat mindestens zwei Monate vor Ablauf des zwanzigjährigen Zeitraums dem zuständigen Finanzamt Anzeige zu erstatten, worauf von der Steuerstelle der zu zahlende Betrag festgesetzt wird. Gemäß § 15 Nr. 1 KörpStG. ist es den nach ihm besteuerten Personenvereinigungen gestattet, die Besitzabgabe von der toten Hand entweder im Jahre der Zahlung ganz oder vorher in den einzelnen Jahren in angemessenen Rücklagen vom Gewinn der Unternehmung abzuziehen. Daraus, daß im Einkommensteuer-

gesetz eine derartige Bestimmung nicht enthalten ist, folgerte Beuck (Mitteilungen der Steuerstelle der deutschen Industrie 1922 S. 63), daß § 10 GrErwStG. für die OHG überhaupt nicht gelten soll, sondern nur für die dem Körperschaftsteuergesetz unterworfenen Kapitalgesellschaften. Dagegen war Schmidt (Mitt. der Steuerstelle der deutschen Ind. 1922 S. 138) der Ansicht, daß die im Körperschaftsteuergesetz erfaßten Gesellschaften gar nicht zu den steuerpflichtigen Personenvereinigungen des § 10 GrErwStG. gehören. Demgegenüber führte Ott (Mitt. der Steuerstelle der deutschen Ind. 1923 S. 79) aus, daß die in § 3 GrErwStG. aufgezählten Personenvereinigungen auch für § 10 maßgebend seien, daß somit die A.-G., K.G. a. A., G. m. b. H., Gewerkschaft, OHG, KG, Gesellschaft des bürg. Rechts, Genossenschaft, alle von der Besitzabgabe von der toten Hand getroffen werden. Die den im Körperschaftsteuergesetz erfaßten Kapitalgesellschaften zugestandene Vergünstigung sei billigerweise auf die im Einkommensteuergesetz erfaßten Personalgesellschaften auszudehnen. Es fehle jede innere Berechtigung, diesen die steuerfreie Rücklage für die Besitzabgabe zu versagen. Am 3. 5. 1927 entschied der Reichsfinanzhof diese Streitfrage endgültig durch folgendes Urteil: „Die Steuer nach § 10 GrErwStG. ist eine abzugsfähige Ausgabe. Die im § 15 Nr. 1 KörpStG. zugelassenen Rückstellungen sind auch bei Berechnung des Geschäftsgewinns bei offenen Handelsgesellschaften zulässig. Die jährlichen Rückstellungen sind nach der Zeit von der ersten Eröffnungsbilanz nach dem neuen Einkommensteuergesetz bis zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld zu bemessen, und zwar nach dem gemeinen Wert, nicht nach dem Buchwert der Grundstücke."

Erstmals sollte die Besitzabgabe von der toten Hand am 1. Januar 1929 oder an dem späteren Tag, an dem 10 Jahre seit dem Erwerb des Grundstücks verflossen sind, fällig werden. Für die vor dem 1. Januar 1919 schon im Besitz der OHG befindlichen Grundstücke wäre also am 1. Januar 1929, für ein später z. B. am 1. April 1920 gekauftes Grundstück dagegen am 1. April 1930 die Abgabe nach § 10 GrErwStG. fällig gewesen. Nach dieser ersten Besitzabgabe wäre sie wieder fällig geworden nach Ablauf von weiteren 20 Jahren, also im obigen Beispiel am 1. Januar 1949 bezw. 1. April 1950. Der Steuersatz war für die erstmalige Abgabe auf 1% des gemeinen Werts der Grundstücke festgesetzt worden, § 28 Abs. 2 GrErwStG.

Da in den letzten Jahren in der deutschen Wirtschaft große Fusionen vorgenommen worden waren, da außerdem die Fideikommisse, von denen ebenfalls die Besitzabgabe von der toten Hand erhoben werden sollte, in den einzelnen Ländern teils schon aufgelöst waren, teils vor der Auflösung standen, ergaben sich für die erstmalige Erhebung der Abgabe unerwartete Schwierigkeiten. Für die Ausarbeitung von möglichst alle Fälle umfassenden Durchführungs-Bestimmungen war vor dem 1. Januar 1929 kaum mehr Zeit. Daher wurde die Veranlagung und Erhebung der Besitzabgabe von der toten Hand zunächst durch das „Gesetz über Hinausschiebung der Steuer des § 10 des Grunderwerbsteuergesetzes" vom 22. 12. 1928 ausgesetzt. Die Reichsregierung soll indes bis zum 1. April 1930 Pläne ausarbeiten, ob und wie die Erhebung später durchgeführt werden könne. Das Hinausschiebungsgesetz hat nur bis zum 1. Januar 1931 Gültigkeit; es tritt also von da ab wieder außer Kraft.

8. Nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz.

a) An die Stelle der Reichsstempelabgaben auf den Kapitalumsatz gemäß den T.-Nr. 1—4 und T.-Nr. 9 trat durch Gesetz vom 8. April 1922 die „Kapitalverkehrsteuer", die gegenüber dem Reichsstempelgesetz wesentliche Abänderungen brachte. Schon kurz nach Erscheinen dieses neuen Gesetzes und dann besonders in dem folgenden Hauptinflationsjahr wurden durch mehrere Gesetze und eine Unzahl von Bestimmungen und Verordnungen Aenderungen am Gesetz und hauptsächlich an den Tarifsätzen vorgenommen. Am 22. Juli 1927 wurden neue Ausführungs- und Durchführungs-Bestimmungen erlassen. Auf der Grundlage dieser Bestimmungen und der zur Zeit geltenden Fassung des Gesetzes soll nun im folgenden die Besteuerung der OHG nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz untersucht werden.

b) Die Kapitalverkehrsteuer ist eine Steuer auf den Kapitalumsatz und als solche in drei Einzelsteuern aufgeteilt. Als Gesellschaftsteuer trifft sie die Kapitalbewegung bei den Gesellschaften; als Wertpapiersteuer besteuert sie die Kapitalanlage, die sich in der Schaffung von Wertpapieren und ähnlichen Vermögensrechten auswirkt, und als Börsenumsatzsteuer trifft sie den Kapitalumsatz innerhalb des Börsenverkehrs. Für die OHG ist von Bedeutung die Gesellschaftsteuer und bis zu einem gewissen Grad auch die Börsenumsatzsteuer.

I. 1. Der Gesellschaftsteuer unterliegen nach § 2 KapVerkStG.:

a) inländische Kapitalgesellschaften (wie A.-G., G. m. b. H., KG a. A., u. a. m.) sowie inländische Niederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften.

b) inländische Erwerbsgesellschaften und inländische Niederlassungen ausländischer Erwerbsgesellschaften.

c) die übrigen inländischen juristischen Personen und Personenvereinigungen.

Zu den unter b) aufgeführten Erwerbsgesellschaften sind zur Zeit gemäß § 16 KapVerkStG., Art. V der 2 StNVO vom 19. 12. 1923, VO vom 27. 4. 1925 die OHG und KG, die stille Gesellschaft, ferner inländische Niederlassungen ausländischer Gesellschaften, die unserer OHG bezw. KG entsprechen, zu zählen. Die OHG war also durch § 16 KapVerkStG. in Verbindung mit § 2 Abs. 1 b und § 90 b als selbständig steuerpflichtig erklärt.

Diese Tatsache wurde jedoch anfangs nicht anerkannt. Auf Grund des § 80 Abs. 2 RAO und des für das Grunderwerbsteuergesetz ergangenen RFH-Urteils vom 30. 3. 1921 (5, 182) wurde für das Kapitalverkehrsteuergesetz wie auch für das bis 1922 geltende Reichsstempelgesetz Gesamthandseigentum wie Bruchteilseigentum behandelt. So kam der Reichsfinanzhof, allerdings noch für das Reichsstempelgesetz, am 10. 4. 1922 zu dem Urteil (II A 27, 22), daß, wenn ein Kommanditist seinen Anteil auf eine OHG, deren Mitinhaber er zur Hälfte ist, überträgt, nur aus dem halben Wert des Anteils die Stempelabgabe zu entrichten sei. § 80 Abs. 2 RAO beziehe sich nicht nur auf die Vermögensteuern, sondern auch auf die Verkehrsteuern. Durch das bekannte und bereits mehrfach erwähnte RFH-Urteil vom 9. 4. 1923 (12, 79) wurde diese Einstellung endgültig aufgegeben. Damit ist die OHG, wie es im Kapitalverkehrsteuergesetz schon anfangs ausdrücklich bestimmt war, als solche der Kapitalverkehrsteuer unterworfen.

Nach § 17 KapVerkStG. sind folgende Rechtsvorgänge bei der OHG der Gesellschaftsteuer unterworfen:

a) Die Errichtung einer inländischen Gesellschaft;

b) Der Beitritt neuer Gesellschafter zu einer inländischen Gesellschaft;

c) Die Erhöhung der Einlagen der Gesellschafter einer inländischen Gesellschaft;

d) Die Ueberlassung von Gesellschafts-Rechten an die Gesellschaft, an andere Gesellschafter oder an Dritte;

sofern über den Rechtsvorgang eine Urkunde errichtet ist.

a) Der Kapitalverkehrsteuer unterliegt die Neuerrichtung einer OHG durch Vertrag der einzelnen Gesellschafter. Nicht selten vollzieht sich die Errichtung einer OHG auch durch Umwandlung aus einer anderen Gesellschaftsform. In einem solchen Fall ist zuerst zu prüfen, ob die Umwandlung in die neue Gesellschaft zivilrechtlich unter Wahrung der Identität geschieht oder ob die Umwandlung einer Neuerrichtung gleichkommt. Eine Umwandlung unter Wahrung der Identität liegt z. B. vor, wenn eine Personal-Gesellschaft in eine andere Art von Personal-Gesellschaft umgewandelt wird, also eine OHG in eine KG oder Gesellschaft des BGB. Für diesen Fall hat der Reichsfinanzhof im Urteil vom 2. 10. 1925 (17, 188) die Steuerpflicht verneint. Wird dagegen eine Kapitalgesellschaft, z. B. eine A.-G. oder G. m. b. H., in eine OHG umgewandelt und umgekehrt, so stellt sich dieser Rechtsvorgang als Neuerrichtung dar und ist kapitalverkehrsteuerpflichtig. Strittig ist die Frage der Steuerpflicht für den Fall, daß eine Gesellschaft des BGB in eine OHG umgewandelt wird. Der Reichsfinanzhof hat zwar in dem oben angeführten Urteil (17, 188) entschieden, daß die Umwandlung einer Gesellschaft des BGB in eine KG nicht steuerpflichtig ist. Nun ist aber zur Zeit die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts von der Gesellschaftsteuer des Kapitalverkehrsteuergesetzes durch § 90 b ausgenommen, während die OHG und KG neben der stillen Gesellschaft der Gesellschaftsteuer unterworfen sind. Wenn eine seither steuerfrei gebliebene Gesellschaft des BGB in eine OHG umgewandelt wird, so muß doch wohl die Gesellschaftsteuer erhoben werden. Es wäre hier sonst Gelegenheit zu Steuerumgehungen geboten. Wird bei der an sich steuerfreien Umwandlung der OHG in eine andere Art der Personal-Gesellschaft eine Erhöhung der Einlagen durchgeführt oder ein neuer Gesellschafter aufgenommen, so tritt Steuerpflicht nach § 17 b oder c ein.

Keine Errichtung einer OHG und damit keine Gesellschaftsteuerpflicht liegt vor in dem Fall, wenn eine für eine bestimmte Zeit gegründete OHG nach Ablauf des Zeitraums stillschweigend fortgesetzt wird. Es wird hier nicht Errichtung eines neuen Gesellschafts-Vertrags, sondern Fortsetzung der bisherigen Gesellschaft angenommen.

Ebenso wird nicht Errichtung einer neuen Gesellschaft angenommen, wenn die Gesellschafter einer sich in Liquidation befindlichen OHG beschließen, die Liquidation aufzuheben und das Geschäft weiterzuführen. Allerdings darf die Liquidation noch nicht so weit vorgeschritten sein, daß ein Wiederaufleben der alten Gesellschaft nicht mehr möglich ist.

b) Kapitalverkehrsteuerpflichtig ist ferner der Eintritt eines neuen Gesellschafters in die OHG gegen eine entsprechende Kapitaleinlage. Erwirbt der neu eintretende Gesellschafter seine Mitgliedsrechte gegen Entgelt von einem Gesellschafter, der aus der OHG austritt, so ist Steuerpflicht nicht nach § 17 b, sondern § 17 d KapVerkStG. gegeben.

c) Die Erhöhung der Kapitaleinlagen der offenen Handelsgesellschafter ohne Gesellschafter-Wechsel ist ebenfalls der Kapitalverkehrsteuer unterworfen. Wenn Güter aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters in das Vermögen der Gesellschaft übergeführt werden, so ist Kapitalverkehrsteuer zu entrichten.

Als eine Erhöhung der Einlagen wird es lt. RFH-Urteil vom 17. 4. 1923 (12, 68) nicht angesehen, wenn die Gesellschafter einer OHG einen Teil ihres Gewinnanteils vom letzten Geschäftsjahr in der Gesellschaft stehen lassen. In dem dem RFH-Urteil zu Grunde liegenden Fall war im Gesellschafts-Vertrag einer OHG festgelegt, daß die Gesellschafter mindestens 25% ihres jeweiligen Jahresgewinnanteils in der Firma stehen lassen müssen. Einzelne Gesellschafter ließen sogar noch mehr stehen. Der Reichsfinanzhof entschied nun, daß sowohl die stehengelassenen 25%, wie die darüber hinausgehenden Beträge nicht als neue Einlagen zu betrachten und damit auch nicht kapitalverkehrsteuerpflichtig seien. Zur Begründung führte der Reichsfinanzhof aus:

„Bei der OHG sind Träger und Eigentümer des Gesellschaftsvermögens die Gesellschafter zur gesamten Hand. Das Vermögen gehört ihnen bereits auch insoweit, als es sich nach Ausweis der Bilanz bis zum Schluß des Geschäftsjahrs gegen den Schluß des Vorjahrs vermehrt hat. Was ihnen aber bereits zur gesamten Hand gehört, können sie nicht zum Gegenstand einer Einlage auf dieses Vermögen machen dadurch, daß sie keine Abhebungen von diesem Vermögen machen. Die Berechnung eines bilanzmäßigen Jahresgewinns hat nur die Bedeutung, am Jahresschlusse die Kapitalanteile der Gesellschafter neu zu berechnen. Eine Gewinnverteilung findet

nicht statt. Der Gesellschafter ist nur berechtigt, im Laufe eines Geschäftsjahres aus der Gesellschaftskasse Geld bis zum Betrage von 4% seines für das letzte Geschäftsjahr festgestellten Kapitalanteils zu erheben und eventuell, wenn es nicht zum offenbaren Schaden der Gesellschaft gereicht, auch die Auszahlung seines den bezeichneten Betrag übersteigenden Anteils am Gewinn des letzten Jahres zu verlangen (§§ 120—122 HGB).

Von einer Erhöhung der Einlage des Gesellschafters kann nur dann die Rede sein, wenn er aus seinem Privatvermögen der Gesellschaft neues Kapital zuführt. Zu seinem Privatvermögen gehört auch das, was er, statt es der Gesellschaftskasse in bar zu entnehmen, auf ein Separatkonto hat gutschreiben lassen, nicht aber sein Kapitalkonto selbst. Letzteres ist aktives Geschäftsvermögen, über das er, wenn er eine Abhebung darauf nicht innerhalb des Jahres macht, für das der Kapitalanteil festgestellt worden ist, ohne Einwilligung der anderen Gesellschafter nicht verfügen darf, § 122 Abs. 2 HGB....".

Das Stehenlassen des Gewinns in der OHG ist also nicht gleichbedeutend mit Erhöhung der Einlage. Wenn dagegen die Gesellschafter vereinbaren, daß die am Ende des Geschäftsjahres errechneten Gewinnanteile nicht den einzelnen Kapitalkonten gutgeschrieben werden sollen, sondern auf separate Privatkonten zu verbuchen sind, und wenn dann später Beträge vom Privatkonto eines Gesellschafters auf dessen Kapitalkonto überschrieben werden, dann ist hier eine Erhöhung des Kapitalanteils des betreffenden Gesellschafters anzunehmen und Kapitalverkehrsteuer zu zahlen.

d) Zum Schluß unterliegt der Gesellschaftssteuer noch die Ueberlassung von Gesellschaftsrechten an die Gesellschaft, an einzelne Gesellschafter oder an Dritte, d. h. der Umsatz von Gesellschaftsrechten ohne Veränderung des Gesellschaftskapitals ist kapitalverkehrsteuerpflichtig. Eine Ueberlassung von Gesellschaftsrechten, d. h. von Anteilen am Vermögen der OHG ist nur möglich beim Austritt eines Gesellschafters aus der OHG. Nur dann kann der Gesellschafter seinen Anteil entweder den übrigen Teilhabern oder einem einzelnen Gesellschafter oder auch einem Dritten gegen Entgelt übertragen.

1. Ueberläßt der ausscheidende Gesellschafter seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen den in der Gesellschaft verbleibenden Teilhabern, so wächst diesen sein Anteil gemäß § 738 BGB ohne weiteres zu. Gesellschaftsteuerrechtlich liegt also eine Ueberlassung von Gesellschaftsrechten an die Gesellschaft

vor, die nach § 17 d KapVerkStG. steuerpflichtig ist. Hier ist nun zu unterscheiden, in welcher Weise das Entgelt an den überlassenden Gesellschafter geleistet wird. Entweder zahlen die verbleibenden Teilhaber das Entgelt aus ihrem Privatvermögen oder der ausscheidende Gesellschafter erhält sein Entgelt aus dem Gesellschaftsvermögen der OHG.

A. Wenn die in der Gesellschaft verbleibenden Teilhaber den ausscheidenden Gesellschafter aus ihrem Privatvermögen abfinden, dann ist zweifellos Steuerpflicht nach § 17 d KapVerkStG. gegeben.

B. Anders ist aber die Sachlage, wenn der Gesellschafter sein Entgelt aus dem Vermögen der OHG erhält. Für diesen Fall entschied der Reichsfinanzhof im Urteil vom 12. 12. 1924 (15, 176), daß eine Steuerpflicht nach § 17 d KapVerkStG. nicht eintrete, wenn der ausscheidende Gesellschafter für die Aufgabe seiner Gesellschaftsrechte mit Bestandteilen des Gesellschaftsvermögens abgefunden wird, so daß er wirtschaftlich seinen Anteil nicht den anderen Gesellschaftern überläßt, sondern aus der Gesellschaft herauszieht. Eine steuerpflichtige Ueberlassung von Gesellschaftsrechten liege nur dann vor, wenn dabei der Bestand des Gesellschaftsvermögens unberührt bleibe, es sich also nicht um eine völlige oder teilweise Aufteilung dieses Vermögens handle. Dieses Urteil (15, 176) wurde noch weiter ausgebaut durch das RFH-Urteil vom 30. 4. 1926 (19, 63), welches bestimmte, daß Gesellschaftsteuerpflicht nach § 17 d nicht gegeben sei, wenn und soweit der ausscheidende Gesellschafter aus dem Gesellschaftsvermögen abgefunden werde. Dabei sei es gleichgültig, wie die Abfindung vorgenommen werde, ob durch Ueberlassung von Bestandteilen des Gesellschaftsvermögens, z. B. von Grundstücken, Maschinen, oder durch eine Barzahlung aus dem in der Gesellschaftskasse vorhandenen Gelde oder durch Einräumung einer entsprechenden Forderung gegen die Gesellschaft. Dabei ging der Reichsfinanzhof von der richtigen Auffassung aus, daß in § 17 KapVerkStG. der Kapitalzusammenschluß und in Ziffer d auch die Umschichtung von gesellschaftlich bereits gebundenem Kapital, nicht aber die Befreiung des Kapitals aus der gesellschaftlichen Bindung ohne eine weitere Neubildung besteuert werden soll.

2. Der Gesellschafter kann seinen Anteil an der OHG auch an einen einzelnen Gesellschafter oder an einen Dritten übergehen lassen, nachdem unter Umständen die übrigen Gesellschaf-

ter vorher ihre Zustimmung dazu erteilt haben. Erfolgt diese Uebertragung ohne entsprechendes Entgelt, dann liegt Schenkung gemäß § 3 ErbStG. vor und es ist Erbschaftsteuer zu entrichten. In diesem Fall ist dann keine Gesellschaftsteuerpflicht mehr gegeben, da nach § 18 c KapVerkStG. die Vorschriften von § 17 keine Gültigkeit haben bei Ueberlassung von Gesellschaftsrechten auf Grund von Rechtsvorgängen, die als Schenkung im Sinne von § 3 ErbStG. anzusehen sind. Leisten indessen der betreffende Gesellschafter oder der Dritte, denen die Gesellschaftsrechte übertragen werden, dem ausscheidenden Gesellschafter das Entgelt aus ihrem Privatvermögen, so ist volle Steuerpflicht nach § 17 d KapVerkStG. gegeben.

Nun ist noch die Frage zu klären: Ist Gesellschaftsteuer zu zahlen, wenn eine aus zwei Personen bestehende OHG aufgelöst wird, und zwar so, daß der eine Gesellschafter das gesamte Vermögen der OHG übernimmt und der andere Gesellschafter eine Abfindung erhält. Der Reichsfinanzhof verneinte für diesen Fall im Urteil vom 7. 4. 1925 (II A 193/25) die Steuerpflicht. § 17 KapVerkStG. setze unbedingt das Fortbestehen der Gesellschaft voraus. Wenn aber ein einziger Gesellschafter das ganze Gesellschaftsvermögen übernehme, so handle es sich nicht um die Ueberlassung von Gesellschaftsrechten, sondern um die Ueberlassung von Vermögensgegenständen zum Sondereigentum eines Gesellschafters.

Es ist also gesellschaftsteuerpflichtig: das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer fortbestehenden OHG und die damit verbundene Uebertragung seines Gesellschafts-Anteils an die Gesellschaft oder einen Gesellschafter oder einen Dritten, vorausgesetzt, daß er sein Entgelt nicht aus dem Vermögen der OHG erhält. Steuerfrei ist dagegen die Uebernahme des gesamten Vermögens der OHG durch einen einzigen Gesellschafter, weil in diesem Fall die OHG zu bestehen aufhört und dadurch kein gesellschaftlicher Kapitalzusammenschluß mehr stattfindet.

e) Von der Gesellschaftsteuerpflicht nach § 17 a—d KapVerkStG. sind aber einige Ausnahmen zugelassen. So ist, wie schon oben ausgeführt, die Ueberlassung von Gesellschaftsrechten an einer OHG durch Schenkung von der Gesellschaftsteuer frei, § 18 c KapVerkStG. Es soll hier eine Doppelbesteuerung vermieden werden. Weiterhin ist steuerfrei die Ueberlassung von Rechten an einer OHG an nahe Verwandte, wie z. B.

an Ehegatten, Kinder, Stiefkinder, Eltern, Voreltern oder Stiefeltern des ausscheidenden Gesellschafters, § 18 b KapVerkStG. Zum Dritten ist von der Gesellschaftsteuer befreit: die Fortsetzung einer OHG mit den Erben eines Gesellschafters oder mit Teilnehmern an einer beim Tode eines Gesellschafters eintretenden fortgesetzten Gütergemeinschaft. Nach der Begründung 1921 S. 30 soll diese Vorschrift bezwecken, daß der Eintritt der Erben in eine Gesellschaft, an der der Erblasser beteiligt war, wirtschaftlich nicht als Errichtung einer neuen Gesellschaft oder als Eintritt eines neuen Gesellschafters angesehen wird. Die OHG wird grundsätzlich durch den Tod eines ihrer Gesellschafter aufgelöst. Durch Gesellschafts-Vertrag kann aber festgelegt werden, daß die Gesellschaft mit den Erben des verstorbenen Gesellschafters fortgesetzt werden soll. Treten also die Erben ganz oder auch nur ein Teil von ihnen in die OHG ein und wird dadurch die OHG in eine KG umgewandelt, so soll in diesem Rechtsvorgang keine steuerpflichtige Neuerrichtung erblickt werden. Ebenso ist, wenn eine OHG durch den Tod eines Gesellschafters aufgelöst wurde, da im Gesellschafts-Vertrag keine Abmachung betreffs Weiterführung getroffen war, und wenn die Gesellschafter nach einiger Zeit beschließen, die Erben des verstorbenen Gesellschafters in die in Auflösung befindliche OHG aufzunehmen und das Geschäft wieder weiterzuführen, keine Gesellschaftsteuerpflicht gegeben. So entschied der Reichsfinanzhof im Urteil vom 15. 3. 1927 (20, 304), daß eine OHG, die mangels einer Abmachung im Gesellschaftsvertrag durch den Tod eines ihrer Gesellschafter in den Stand der Auflösung tritt, doch nicht untergehe, sondern als Abwicklungsgesellschaft weiterbestehe, in der die Erben die gesellschaftliche Mitgliedschaft ihres Erblassers zwar nicht in personenrechtlicher, wohl aber in vermögensrechtlicher Beziehung vertreten und fortsetzen. Die Abwicklungsgesellschaft könne sich in diesem Zustand wieder in eine produktive Gesellschaft verwandeln und damit die Fortsetzung der aufgelösten Gesellschaft in ihrer alten oder in einer ähnlichen Form herbeiführen. Eine solche steuerfreie Rückverwandlung der Abwicklungsgesellschaft in eine voll tätige Gesellschaft unter Aufnahme der Erben als neue Gesellschafter sei aber nur möglich, wenn diese auf Beschluß aller Beteiligten geschehe.

Aus dieser Erwägung heraus hat der Reichsfinanzhof für folgenden Fall die Gesellschaftsteuerpflicht bejaht: Bei einer OHG, an der A und B beteiligt waren, war im Gesellschafts-Vertrag

vereinbart, daß im Falle des Todes eines der Gesellschafter der überlebende die OHG unter Beibehaltung der Firma weiterführen solle, und daß die Erben des verstorbenen Gesellschafters das Recht hätten, sich mit ihren Geschäftsguthaben als stille Teilhaber an der Gesellschaft zu beteiligen. A starb; daraufhin meldete B die Auflösung der OHG zur Eintragung ins Handels-Register an. Am gleichen Tag schloß B mit C einen Vertrag, in dem die obige Abmachung mit dem verstorbenen A bestätigt war und in welchem weiter vereinbart wurde, daß C in die Firma eintritt, daß B und C das Geschäft unter der alten Firma weiterführen, und daß B das Geschäft mit sämtlichen Aktiven und Passiven einbringt. Der Reichsfinanzhof nahm nun an, daß es sich hier nicht um die Fortsetzung des alten Geschäfts gehandelt habe, da die Neugestaltung des Geschäfts und die Aufnahme des neuen Gesellschafters C durch B allein durchgeführt worden sei, ohne daß vorher die nötige Zustimmung der Erben eingeholt worden sei. So sei das in der alten Gesellschaft investierte Kapital zunächst von der Vergesellschaftung befreit worden, da ja das Gesellschafts-Vermögen dadurch, daß die Erben stille Gesellschafter wurden, erst wieder Einzelkaufmanns-Vermögen geworden sei. Dann erst sei das Vermögen in die Gesellschaft mit C eingebracht worden und so wieder vergesellschaftet worden. Aus diesem Grunde bejahte der Reichsfinanzhof die Steuerpflicht für die Einlage des eintretenden C aus § 17 b und eine weitere Steuerpflicht für das Einbringen des Geschäfts durch B nach § 17 a KapVerkStG.

2. Vorausetzung der Steuerpflicht der OHG nach § 17 a—d KapVerkStG. ist die Errichtung einer Urkunde über den betreffenden Rechtsvorgang. Bei der Besteuerung der OHG nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz ist am Urkunden-Prinzip festgehalten worden, wie es im Reichsstempelgesetz für alle Gesellschaften Geltung hatte. Während aber im Reichsstempelgesetz die Urkunden an sich Gegenstand der Besteuerung waren, ist im Kapitalverkehrsteuergesetz ein Rechtsvorgang auf dem Gebiete des Gesellschaftsrechts — nämlich die Vergesellschaftung bezw. die Umschichtung von vergesellschaftetem Kapital — der Gesellschaftssteuer unterworfen. Zur Begründung der Steuerpflicht muß noch die Errichtung einer Urkunde über den Rechtsvorgang hinzukommen. Was als Urkunde anzusehen ist, bestimmt indes das Kapitalverkehrsteuergesetz nicht weiter. Nach Hummel-Specht [1]) sind unter Urkunden zu verstehen „Schriftstücke, durch welche

[1]) Hummel-Specht, Preuß. Stemp-Gesetz Kommentar S. 3.

rechtlich erhebliche Willensäußerungen äußerlich erkennbar gemacht, d. h. beurkundet werden". Auch eine bestimmte Form ist für die Urkunde nicht vorgeschrieben; es ist damit auch die privatschriftliche Form zugelassen. In der Regel werden Rechtsvorgänge auf dem Gebiete des Gesellschaftsrechts durch gegenseitige Verträge, die dann wieder notariell beglaubigt werden, seltener durch einseitige Erklärungen festgelegt. Werden über einen Rechtsvorgang mehrere Urkunden ausgestellt, so ist die Gesellschaftsteuer natürlich nur zu einer Urkunde zu entrichten. Als Urkunde gilt auch die gesetzlich vorgeschriebene Anmeldung bei einer öffentlichen Behörde, also insbesondere die Anmeldung zur Eintragung ins Handelsregister. Wenn somit bei einem eintragungspflichtigen Rechtsvorgang keine Urkunde ausgestellt worden ist, so tritt die Steuerpflicht ein bei der Anmeldung zur Eintragung des Rechtsvorgangs ins Handelsregister.

Die Steuerschuld entsteht in dem Augenblick, in dem die Urkunde errichtet wird, d. h. wenn sie von allen am Vorgang beteiligten Personen unterschrieben ist bezw. wenn der Antrag auf Eintragung ins Handelsregister gestellt ist. Anfangs mußte also die Gesellschaftsteuer entrichtet werden ohne Rücksicht darauf, ob das der betreffenden Urkunde zu Grunde liegende Rechtsgeschäft auch tatsächlich zur Ausführung kam. Auch wenn der beurkundete Rechtsvorgang nichtig war, mußte doch Gesellschaftsteuer nach Errichtung der Urkunde gezahlt werden (RFH-Urteil vom 19. 10. 1923, 13, 26). Ebenso war eine Steuererstattung nicht gestattet, wenn die durch einen besonderen Vertrag bedungene weitere Einlage eines offenen Handelsgesellschafters von diesem nicht geleistet wurde. Ferner entschied der Reichsfinanzhof im Urteil vom 26. 5. 1925 (II A 245/25), daß eine Steuererstattung oder nachträgliche Beseitigung der Steuerpflicht nicht zulässig sei, wenn die Anmeldung zum Handelsregister wieder zurückgezogen werde. Durch die neuen Ausführungs- und Durchführungs-Bestimmungen zum KapVerkStG. vom 22. Juli 1927 ist hier eine wesentliche Aenderung vorgenommen worden. Nach § 24 dieser Ausf.- u. Durchf.Best. wird jetzt die Gesellschaftsteuer nach § 108 Abs. 2 RAO [2]) auf Antrag erstattet, wenn das dem steuerpflichtigen Rechtsvorgang zu Grunde liegende Geschäft aus tatsächlichen oder rechtlichen

[2]) § 108 Abs. 2 RAO: Für Fälle bestimmter Art kann der Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichsrats aus Billigkeitsgründen allgemein Befreiungen oder Ermäßigungen von Steuern sowie die Erstattung oder Anrechnung bereits entrichteter Steuern vorsehen.

Gründen nicht zur Ausführung gebracht werden konnte oder vor der vollständigen Ausführung rückgängig gemacht worden ist. Allerdings gilt diese neue Bestimmung nur für Urkunden, die nach dem 30. Juni 1927 errichtet worden sind.

Steuerschuldner ist nach § 20 KapVerkStG., wer die Aufnahme der Urkunde durch eine Behörde, einen Beamten oder Notar veranlaßt oder die Urkunde vollzogen hat. Da bei Rechtsvorgängen auf dem Gebiet des Gesellschaftswesens bei der OHG im allgemeinen die Zustimmung aller Gesellschafter notwendig ist und daher bei solchen Verträgen auch alle Gesellschafter unterzeichnen, d. h. die Urkunde vollziehen, so sind Steuerschuldner stets die Gesellschafter selbst, und zwar als Gesamtschuldner. Bei einfacheren Rechtsvorgängen, z. B. wenn eine OHG von einem ihrer Gesellschafter Maschinen oder Patente gegen eine entsprechende Erhöhung des Gesellschaftsanteils übernimmt, ist es möglich, daß nur ein oder zwei geschäftsführende Gesellschafter mit dem einbringenden Teilhaber den Vertrag abschließen und unterschreiben. In diesem Fall sind nur diese zwei oder drei Gesellschafter Gesamtschuldner für die in Anrechnung kommende Gesellschaftsteuer. Außer dem Steuerschuldner haftet aber noch für die Gesellschaftsteuer, wer durch den die Steuerschuld begründenden Rechtsvorgang Rechte oder Pflichten erworben hat, § 20 Abs. 2 KapVerkStG. Im obigen Fall, daß nur zwei oder drei Gesellschafter die Urkunde vollzogen haben, ist also die OHG als solche noch für die Gesellschaftsteuer haftbar.

3. Der Steuersatz beträgt von jedem steuerpflichtigen Rechtsvorgang 5 pro Tausend. Bei Urkunden über die Errichtung einer OHG, über den Beitritt neuer Gesellschafter oder die Erhöhung der Einlagen der Gesellschafter dient als Grundlage zur Steuerberechnung der Wert der Einlagen der Gesellschafter bezw. der Wert der Erhöhung der Einlagen. Bei Urkunden über die Ueberlassung der Rechte am Gesellschaftsvermögen dient dagegen als Grundlage der Wert der Rechte z. Zt. des Eintritts der Steuerschuld, mindestens aber der Wert der Entgelte. Bei der Bewertung der Einlagen oder der Rechte ist stets der gemeine Wert zu nehmen. Die Gesellschaftsteuer ist für jede Urkunde besonders festzustellen. Der Mindestbetrag der Gesellschaftsteuer ist bei Urkunden über die Errichtung einer OHG auf RM. 20.—, bei Urkunden über den Beitritt neuer Gesellschafter und die Erhöhung der Einlagen der Gesellschafter auf RM. 10.— festgesetzt.

4. An dieser Stelle seien kurz einige Bemerkungen eingeschaltet über das Verhältnis der Kapitalverkehrsteuer zu den übrigen Verkehrsteuern. Wie oben schon mehrmals ausgeführt, schließt das Erbschaftsteuergesetz die Kapitalverkehrsteuer nach § 17 a—d aus. Sowohl die Fortsetzung einer OHG mit den Erben eines Gesellschafters oder mit Teilnehmern an einer beim Tode eines Gesellschafters eintretenden fortgesetzten Gütergemeinschaft, wie auch die Ueberlassung der Gesellschaftsrechte, die als Schenkung gemäß § 3 ErbStG. anzusprechen und somit erbschaftsteuerpflichtig ist, unterliegen nicht auch noch der Kapitalverkehrsteuer.

Anders ist dagegen das Verhältnis zwischen Kapitalverkehrsteuer und Grunderwerbsteuer. Diese beiden Verkehrsteuern schließen einander nicht aus. Wenn also ein Gesellschafter bei der Gründung einer OHG oder bei der eventuellen Einlageerhöhung Grundstücke in die Gesellschaft einbringt, so ist von dem Wert der Grundstücke sowohl Grunderwerbsteuer wie auch Kapitalverkehrsteuer zu zahlen.

Das Kapitalverkehrsteuergesetz schließt seinerseits alle speziellen Landesstempelgesetze aus. Die nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz besteuerten Rechtsvorgänge dürfen nicht noch einmal von einzelnen Landes-Stempelgesetzen getroffen werden.

II. Im Kapitalverkehrsteuergesetz sind ferner der Börsenumsatzsteuer unterworfen: Anschaffungsgeschäfte, die Wertpapiere aller Art, wie Aktien, GmbH-Anteile, Shares ausländischer Aktiengesellschaften, Anteile von Gewerkschaften, Bezugsrechte, Schuld- und Rentenverschreibungen betreffen, § 35 KapVerkStG. Steuerschuldner sind hierbei die die Verträge abschließenden Parteien. Die OHG tritt auch im Börsenverkehr als selbständige Einheit auf, tätigt als solche Kauf- und Verkaufsgeschäfte. Sie ist damit als solche börsenumsatzsteuerpflichtig. Die Rechtsfähigkeit der OHG für die Börsenumsatzsteuer läßt sich auch aus § 16 KapVerkStG. herleiten, in welchem die OHG ausdrücklich unter den steuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften mit aufgezählt ist. Obwohl § 16 zunächst für die Gesellschaftsteuer maßgebend ist, muß er doch wohl innerhalb desselben Gesetzes auch für die Börsenumsatzsteuer Geltung haben.

Die OHG ist bei Anschaffungsgeschäften zwischen ihr und Dritten über Wertpapiere gemäß § 35 KapVerkStG. als solche Schuldnerin der Börsenumsatzsteuer. Solange nach § 80 Abs. 2 RAO Gesamthandseigentum wie Bruchteilseigentum behandelt

wurde, zerlegte man ein solches Anschaffungsgeschäft der OHG mit einem Dritten in mehrere Anschaffungsgeschäfte der einzelnen Gesellschafter. Dasselbe galt auch bei Geschäften zwischen der OHG und einem ihrer Teilhaber. Bei der Berechnung der Börsenumsatzsteuer in einem solchen Fall sollte der Anteil des betr. Gesellschafters außer Ansatz bleiben. Nachdem der Reichsfinanzhof aber seinen Standpunkt über die Bedeutung des § 80 Abs. 2 RAO im April 1923 geändert hatte, war die Besteuerung der OHG nach dem Börsenumsatzsteuergesetz klar festgelegt. Wie für die Gesellschaftsteuer, so besitzt die OHG auch für die Börsenumsatzsteuer volle Rechtsfähigkeit. Es sind also Anschaffungsgeschäfte zwischen der OHG und Dritten oder zwischen der OHG und einem ihrer Gesellschafter in der vollen Höhe des Entgelts zur Börsenumsatzsteuer heranzuziehen.

Ebenso sind Anschaffungsgeschäfte zwischen zwei aus denselben Personen bestehenden offenen Handelsgesellschaften börsenumsatzsteuerpflichtig. Auch hier hielt man anfangs auf Grund des § 80 Abs. 2 RAO derartige Anschaffungsgeschäfte nicht für steuerpflichtig, da sich die Anteile der einzelnen Gesellschafter an den einzelnen Papieren nicht ändern würden [1]). Diese Ansicht wurde durch das bekannte RFH-Urteil vom 9. 4. 1923 ebenfalls überholt. Im RFH-Urteil vom 3. 11. 1925 (17, 298) wurde die Steuerpflicht nach § 35 KapVerkStG. bei Anschaffungsgeschäften zwischen zwei personengleichen offenen Handelsgesellschaften noch ausdrücklich ausgesprochen.

Der Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine OHG, in deren Besitz sich Wertpapiere befinden, löst keine Börsenumsatzsteuerpflicht aus, da der eintretende Gesellschafter nach bürgerlichem Recht nicht einen Anteil an den einzelnen zu der OHG gehörigen Gegenständen, sondern einen Anteil am Gesellschaftsvermögen als Ganzem erhält.

Schwieriger ist die Frage der Steuerpflicht nach § 35 KapVerkStG. bei Auseinandersetzungsverträgen zwischen der OHG und ihren Teilhabern. Hier gehen die Meinungen der Erläuterer des Kapitalverkehrsteuergesetzes auseinander. So treten Kloß-Schwarz [2]) und Friesecke [3]) für volle Steuerpflicht in diesem Fall ein. Wieder andere, wie Boethke [4]) und Keßler [5]) treten

[1]) So Köppel, Bank-Archiv XXI, S. 353.
[2]) Kloß-Schwarz, Handausgabe des KapVerkStG. § 35, Anm 3 c.
[3]) Friesecke, Deutsche Juristen-Zeitung 1925, S. 936.
[4]) Boethke, Bank-Archiv XXI, S. 193.
[5]) Keßler, Komm. z. KapVerkStG. § 35, Anm. 11.

für Anwendung des § 80 Abs. 2 RAO ein, d. h. bei der im Auseinandersetzungsvertrag zwischen der OHG und dem Gesellschafter vereinbarten Uebernahme von Wertpapieren soll bei der Berechnung der Börsenumsatzsteuer der Wert abgezogen werden, der dem Anteil des Gesellschafters an der OHG entspricht. Im Urteil vom 28. 4. 1925 (16, 223) entschied der Reichsfinanzhof die Frage dahin, daß die Ueberweisung von Wertpapieren von der OHG an die einzelnen Gesellschafter sowohl bei der Auflösung der OHG, wie auch beim Ausscheiden eines einzelnen Gesellschafters nicht als Anschaffungsgeschäft gemäß § 35 KapVerkStG. steuerpflichtig sei. Die Auseinandersetzungsverträge wie auch die Verträge über das Ausscheiden eines Teilhabers der OHG seien Gesellschafts-Verträge und nicht Anschaffungsgeschäfte. Ob diese Gesellschafts-Verträge nach den Vorschriften der Gesellschaftsteuer steuerpflichtig sind, darauf komme es nicht an. Wenn sie aber unter Umständen nach § 17 der Gesellschaftsteuer unterliegen, dann könnten sie vollends nicht noch einmal als Anschaffungsgeschäfte nach § 35 KapVerkStG. besteuert werden.

Börsenumsatzsteuerpflichtig sind also: Reine Anschaffungsgeschäfte zwischen der OHG und Dritten, zwischen der OHG und ihren Gesellschaftern und zum dritten zwischen zwei personengleichen offenen Handelsgesellschaften. Betreibt die OHG dabei den Handel mit Wertpapieren als Gewerbe und hat sie die Befugnis zum Börsenhandel und Börsenbesuch, so ist sie für die von ihr abgeschlossenen Geschäfte als Händler anzusehen, § 46 KapVerkStG. In diesem Fall besitzen die geschäftsführenden Gesellschafter für die Geschäfte, die sie im Namen der Gesellschaft abschließen, ebenfalls die Händlereigenschaft, nicht dagegen für Geschäfte, die sie in eigenem Namen tätigen, § 56 der Ausf. u. Durchf.-Best. vom 22. 7. 1927.

Auf die Unterschiede zwischen Händler-, Kunden- und Privatgeschäften, sowie auf die in §§ 52 ff. KapVerkStG. geregelten Steuersätze bei den verschiedenen Geschäften und bei den verschiedenen Arten der gehandelten Wertpapiere soll nicht näher eingegangen werden.

III. Die bei den einzelnen Rechtsvorgängen fällig gewordene Kapitalverkehrsteuer ist binnen einer Woche nach Entstehen der Steuerschuld zu entrichten. Das Landesfinanzamt ist befugt, auf besonderen Antrag des Steuerpflichtigen von der genauen Ermittlung der Höhe der Steuer abzusehen und einen Pausch-

betrag anzunehmen. Die Behörden, Beamten und Notare, die einen steuerpflichtigen Rechtsvorgang beurkundet haben, müssen dem zuständigen Finanzamt binnen einer Woche eine beglaubigte Abschrift der betreffenden Urkunde einsenden. Erst wenn die Beteiligten nachweisen, daß die geschuldete Kapitalverkehrsteuer von ihnen bezahlt ist, können sie die Urschrift der Urkunde oder sonst eine Ausfertigung bezw. Abschrift von dem beurkundenden Beamten oder Notar ausgehändigt erhalten. Außerdem haben die für die Führung des Handelsregisters zuständigen Behörden von allen Eintragungen dem zuständigen Finanzamt Mitteilung zu machen. Auch die an dem steuerpflichtigen Rechtsvorgang Beteiligten sind auf Verlangen des betreffenden Finanzamts zur Auskunft über den Vorgang verpflichtet.

9. Nach dem Wechselsteuergesetz.

a) Eine Besteuerung der Wechsel, die im Wirtschaftsleben eine überragende Bedeutung einnehmen, wurde schon sehr bald eingeführt. So wurde durch Bundesgesetz vom 10. 6. 1869 zunächst für die im Norddeutschen Bund zusammengeschlossenen Staaten ein „Wechselstempelsteuergesetz" beschlossen. Nach Gründung des Deutschen Reichs hatte dieses Gesetz für das ganze Reich Gültigkeit. Späterhin wurde es mehrfach abgeändert und trat am 1. 4. 1909 als Wechselstempelgesetz in Kraft. Nach Einführung der Reichsabgabenordnung mußte das Wechselstempelgesetz dieser angepaßt werden, was durch Gesetz vom 18. 6. 1923 geschah. Nach weiteren Abänderungen wurde das Wechselsteuergesetz in einer Neufassung vom 10. August 1923 bekanntgegeben. Seither hat das Gesetz schon wieder verschiedene Abänderungen erfahren.

b) Der Wechselsteuer unterliegen gezogene und eigene Wechsel, ferner den Wechseln ähnliche Verpflichtungsscheine bezw. Anweisungen über die Zahlung von Geld, mit Ausnahme von Schecks und Platzanweisungen. Die Steuerschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der inländische Wechsel von dem Aussteller, ein Blankoakzept vom Akzeptanten, ein ausländischer Wechsel vom ersten inländischen Inhaber aus den Händen gegeben wird. Steuerschuldner ist derjenige, der den Wechsel im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld weggibt. Neben dem Steuerschuldner haften für die Steuer sämtliche Personen, die am Umlauf des Wechsels im Inland beteiligt sind. Die OHG

kann als solche Wechsel ausstellen, akzeptieren und auch an Zahlungsstatt weitergeben. Damit wird die OHG auch selbst Steuerschuldnerin, bezw. sie haftet für die Wechselsteuer selbst. Sie besitzt für das Wechselsteuergesetz volle Rechtsfähigkeit. Der Steuersatz beträgt zur Zeit 1 pro Tausend der Wechselsumme. Die Entrichtung der Steuer geschieht in der Regel durch Aufkleben von Steuermarken auf die Rückseite des Wechsels. Die Wechselsteuer ist also eine Urkundensteuer. Nach dem Gesetz vom 10. 8. 1923 war die Wechselsteuer eingeteilt in eine Wechselhaupt- und eine Wechselnachsteuer. Die Wechselhauptsteuer war für jeden Wechsel zu zahlen, die Wechselnachsteuer kam außerdem noch in Anrechnung bei Wechseln, deren Laufzeit mehr als drei Monate betrug. Durch Gesetz vom 29. Juni 1929 wurde diese Wechselnachsteuer aufgehoben.

Anhang.

10. Nach dem württembergischen Gewerbesteuergesetz und der preußischen Gewerbesteuer-Verordnung.

Neben den Reichssteuern lasten z. Zt. noch auf der Wirtschaft die Ertragsteuern der einzelnen Länder. Von diesen Ertragsteuern ist für die OHG von besonderer Bedeutung die Gewerbesteuer. Da es indes nicht möglich ist, die Besteuerung der OHG, wie sie sich nach jedem einzelstaatlichen Gewerbesteuergesetz gestaltet, aufzuzeigen, wird hier nur das württembergische Gewerbesteuergesetz und als Gegenstück die preußische Gewerbesteuer-Verordnung eingehender behandelt.

Es soll hienach im folgenden untersucht werden, inwieweit im württ. Gewerbe-St.Ges. und als Ergänzung in der preußischen Gewerbe-St.VO. besondere, für die OHG (bezw. die Gesamthandsgemeinschaft) maßgebende Vorschriften enthalten sind, und wie sich die Besteuerung der OHG in den beiden Ländern vollzieht.

I. Die Besteuerung der OHG nach dem württembergischen Gewerbesteuergesetz.

A) Auf die Geschichte der württembergischen Gewerbesteuer, die bis auf die Ordinaristeuer des 17. Jahrhunderts zurückgeht, möchte ich nicht eingehen. Erwähnung verdient indes die Tatsache, daß die ältere württembergische Gewerbesteuer, die zuletzt durch Gesetz vom 28. 4. 1873 geregelt war, in Verbindung mit der Grund- und Gebäudesteuer sowie der Kapital- und der Dienst- und Berufseinkommensteuer ein so gut ausgebildetes Ertragsteuersystem darstellte, daß man die Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer bis zur Jahrhundertwende nicht für notwendig erachtete. So wurde in Württemberg die allgemeine Einkommensteuer erst sehr spät (1905) eingeführt. Im Jahre 1922 wurde im Hinblick auf die durch die Revolution völlig veränderten Verhältnisse eine Reform des Gewerbesteuergesetzes durch Gesetz vom 22. Aug. 1922 vorgenommen. Am 7. Januar 1927 wurde eine Neufassung des Gewerbesteuergesetzes in Verbindung mit dem Grund- und Gebäudesteuergesetz (GGG.) bekannt gegeben. Dazu kam am 18. Januar 1927 eine Verordnung des Finanzministeriums über die Gewerbesteuer (GStV.).

B) 1. Nach Art. 1 GGG. unterliegen der Gewerbesteuer die im Lande betriebenen stehenden Gewerbe jeder Art. Damit hält sich die württembergische Gewerbesteuer nicht an den einzelnen Unternehmer und dessen Leistungsfähigkeit, sondern an den einzelnen Gewerbebetrieb, an das Wirtschaftsobjekt. Als Steuerträger wird vom Gesetz der einzelne Unternehmer bezeichnet, da der Steueranspruch sich nicht gegen eine Sache richten kann. Wird ein Gewerbe von mehreren Personen gemeinschaftlich betrieben, so ist es nach Art. 27 GGG. und § 8 GStV. einheitlich als ein einziges Unternehmen zu veranlagen, auch wenn nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes das Einkommen aus dem Gewerbe von den einzelnen Teilhabern anteilig zu versteuern ist. Die OHG wird also im württembergischen Gewerbesteuergesetz als selbständige Trägerin der Steuerpflicht angesehen, wie dies übrigens schon im Gesetz vom 28. 4. 1873 geschehen war. Auch die in Liquidation befindliche OHG ist, solange sie noch ein Gewerbe betreibt, einheitlich zu veranlagen. Die Veranlagung zur Gewerbesteuer erfolgt auf den Namen der OHG; die OHG ist also auch Steuerschuldnerin.

Daß daneben die Gesellschafter als Gesamtschuldner für die Steuer haften, ist selbstverständlich, wird aber doch in Art. 27 GGG. ausdrücklich festgestellt.

2. Grundlage für die Besteuerung der OHG bildet der steuerbare Gewerbeertrag Art. 28 GGG. Als steuerbarer Gewerbeertrag eines Rechnungsjahrs ist anzusehen der Durchschnitt der gewerblichen Reinerträge, die als Gewinn aus Gewerbebetrieb für die drei letzten vorangegangenen Steuerabschnitte zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer veranlagt und nach den besonderen Vorschriften des GGG. berichtigt worden sind. Für die OHG gilt somit als zu versteuernder Gewerbeertrag der dreijährige Durchschnitt des zur Einkommensteuer gemäß § 65 EinkStG. einheitlich veranlagten Geschäftsgewinns. An diesem Geschäftsgewinn sind indessen folgende Berichtigungen vorher anzubringen:

a) Die gemäß § 17 Abs. 1 Nr. 1—5 EinkStG. bei Berechnung des Geschäftsgewinns abgezogenen Sonderleistungen, wie Beiträge zu Kranken- und Unfallkassen, Versicherungsprämien u. a. m., müssen dem für die Gewerbesteuer in Betracht kommenden Geschäftsgewinn wieder hinzugerechnet werden. Auch evtl. gezahlte Kirchensteuern müssen, wenn sie den Betrag von RM. 150.— nicht übersteigen, dem Gewinn hinzugerechnet werden. Erst die RM. 150.— übersteigenden Beträge der Kirchensteuer können auch für die Gewerbesteuer abgezogen werden.

b) Zinsen aus Warenschulden, Bankschulden oder sonstigen aus dem laufenden Geschäftsverkehr herrührenden Schulden können abgezogen werden. Dagegen müssen Zinsen aus Schulden, die zum Erwerb oder zur Erweiterung oder zu sonstigen Verbesserungen des Unternehmens aufgenommen worden sind, dem Gewinn aus Gewerbebetrieb zugerechnet werden.

c) Der nach dem GGG. steuerbare Grund- und Gebäudeertrag der zu dem Gewerbe benützten Grundstücke und Gebäude ist vom Gewinn abziehbar. Beträge unter RM. 50.— dürfen aber nicht berücksichtigt werden.

Von dem nach den Vorschriften des GGG. errechneten jährlichen Geschäftsgewinn, dem sog. Reinertrag ist nach Art. 29 bei Unternehmern, die der Einkommensteuer unterliegen, der persönliche Arbeitsverdienst noch auszuscheiden, und zwar beträgt dieser

von den	ersten	1000 RM. Reinertrag	90%
„	„ folgenden	1000 „ „	80%
„	„ „	1000 „ „	70%
„	„ „	1000 „ „	60%
„	„ „	2000 „ „	50%
„	„ „	2000 „ „	40%
„	„ „	2000 „ „	30%
vom Rest des gewerblichen Reinertrags			20%

Dazu kommt für die OHG noch ein zusätzlicher Abzug vom Geschäftsgewinn hinzu. Der nach obigem auszuscheidende Arbeitsverdienst erhöht sich nämlich für den zweiten vollbeschäftigten Gesellschafter um 40% (höchstens aber RM. 10 000.—) für jeden weiteren Gesellschafter um 20% (höchstens RM. 5000.—) des nach obiger Tabelle errechneten Abzugsbetrags. Der zusätzliche Abzug darf aber immer nur für die geschäftsführenden Gesellschafter vorgenommen werden. Welche Gesellschafter als in der OHG voll beschäftigt anzusehen sind, ist von Fall zu Fall zu entscheiden. Beispiel: In einer aus drei Teilhabern bestehenden OHG ist für das Rechnungsjahr zunächst ein Reinertrag von RM. 12 000.— festgestellt worden. Alle Gesellschafter sind für Führung der Geschäfte der OHG befugt. Als persönlicher Arbeitsverdienst sind von dieser Summe zunächst RM. 5800.— abziehbar. Dieser Betrag erhöht sich für den zweiten Gesellschafter um 40% und für den dritten Gesellschafter um 20%, so daß im ganzen RM. 5800.— + 2350.— + 1160.— = RM. 9280.— abzuziehen sind. Es ergibt sich somit ein berichtigter Reinertrag von RM. 2720.—.

3. Der Durchschnitt aus den so berichtigten Reinerträgen der drei letzten, vorangegangenen Steuerabschnitte gibt den steuerbaren Gewerbeertrag für das laufende Rechnungsjahr. Bleibt aber dieser Gewerbeertrag hinter 5% des gewerblichen Betriebskapitals zurück, so ist er auf diesen Betrag zu erhöhen. Art. 30 GGG. Diese Vorschrift hat zur Aufgabe, Schwankungen der Erträge für Staat und Gemeinden bis zu einem gewissen Grad zu vermeiden. Als Betriebskapital gilt dabei das Betriebsvermögen, wie es nach dem Reichsbewertungsgesetz auf den letztvorangegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt worden ist oder festzustellen gewesen wäre. Für die OHG zählen damit zum Betriebsvermögen auch solche Gegenstände, die im Eigentum eines oder mehrerer oder aller Gesellschafter stehen und dem Betriebe der Gesellschaft dienen. An dem Betriebsvermögen

ist abzuziehen der Betrag, mit dem die dem Betrieb dienenden, nach dem GGG. steuerpflichtigen Grundstücke, Gebäude und Gebäudeteile bewertet worden sind. Hinzuzurechnen zum Betriebsvermögen sind dagegen die Schulden, die zum Erwerb, zur Erweiterung oder zu sonstigen Verbesserungen des Unternehmens aufgenommen worden sind. Das so errechnete Betriebskapital der OHG dient unter Umständen zur Feststellung des Gewerbeertrags.

4. Bei der Ermittlung des steuerbaren Gewerbeertrags durch die Gemeindebehörden bezw. das Finanzamt haben die steuerpflichtigen Unternehmer auf besondere Aufforderung hin weitestgehende Auskunft zu erteilen. Außerdem hat jeder, der ein steuerpflichtiges Gewerbe beginnt oder ein bestehendes übernimmt, ferner derjenige, der die Art oder Bezeichnung seines Gewerbebetriebs verändert, oder der ein steuerpflichtiges Gewerbe ganz oder teilweise aufgibt, von diesem Vorgang binnen 14 Tagen an die betreffende Gemeindebehörde Anzeige zu erstatten, § 48 GStV. Die OHG hat bei Beginn ihres Betriebs Namen und Wohnort sämtlicher Teilhaber anzuzeigen. Ebenso sind alle Aenderungen in der Person der Teilhaber der Gemeindebehörde anzuzeigen. Nicht anzeigepflichtig sind dagegen Aenderungen in der Höhe der Beteiligungen der einzelnen Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen.

5. Der Steuersatz wird für jedes Rechnungsjahr durch das württembergische Staatshaushaltsgesetz neu festgesetzt. Er betrug für 1926 7%; ab 1. April 1927 wurde der Satz auf 5% ermäßigt. Auch die kommunalen Zuschläge sind in Prozentsätzen anzusetzen.

Veranlagt wird die Gewerbesteuer abweichend, von der Einkommen- bezw. Körperschaftsteuer, für das Rechnungsjahr vom 1. April bis 31. März. Die Feststellung des steuerbaren Gewerbeertrags liegt ganz in den Händen der Finanzämter. Die Veranlagung beginnt, sobald die Unterlagen nach dem Einkommen- bezw. Körperschaftsteuergesetz vorliegen. Liegt ein Ergebnis von drei Steuerabschnitten noch nicht vor, so tritt an die Stelle des dreijährigen Durchschnitts das Ergebnis eines Steuerabschnitts oder der zweijährige Durchschnitt, Art. 28 Abs. 3 GGG. Solange nicht das Ergebnis eines im vorangegangenen Kalenderjahre abgelaufenen Steuerabschnitts vorliegt, kann der steuerpflichtige Betrieb vom zuständigen Finanzamt der ordentlichen Jahresveranlagung zur Gewerbesteuer für ein Rechnungsjahr nicht unterstellt werden. Das Finanzamt kann also eine neu

gegründete OHG zur Gewerbesteuer für ein Rechnungsjahr erstmals dann veranlagen, wenn der erste Steuerabschnitt des Betriebs im vorangegangenen Kalenderjahr abgelaufen ist, d. h. wenn die erste ordentliche Jahresbilanz in das vorangegangene Kalenderjahr fällt. Bis zu dem Inkrafttreten der ersten ordentlichen Jahresveranlagung durch das Finanzamt ist die OHG durch die zuständige Gemeinde zu veranlagen. Als Anhalt zur Feststellung des steuerbaren Gewerbeertrags hat in diesem Fall der Gemeinde zu dienen der mutmaßliche Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der steuerbare Gewerbeertrag evtl. des Vorgängers bezw. anderer ähnlicher Betriebe. Die Gemeinde hat noch das Recht bis zur Festsetzung des steuerbaren Gewerbeertrags und der Steuerschuld angemessene Vorauszahlungen zu verlangen. Auf der anderen Seite hat die Gemeinde in dem Falle, daß ein in ihrem Bezirk gelegener Gewerbebetrieb innerhalb des Rechnungsjahrs eingestellt und abgemeldet oder auf einen anderen Unternehmer übertragen wird, den steuerbaren Gewerbeertrag des Betriebs von dem auf die Abmeldung folgenden Monat an am Gewerbekataster abzuschreiben.

Auf die sehr schwierige Frage der Zerlegung der Steuergrundbeträge, wenn ein Gewerbebetrieb mehrere Zweigniederlassungen in anderen Gemeinden hat, soll nicht näher eingegangen werden.

Das Veranlagungsergebnis, d. h. der gewerbliche Reinertrag des letzten Steuerabschnitts sowie der steuerbare Gewerbeertrag für das betr. Rechnungsjahr, wird dem Steuerpflichtigen, damit der OHG als solcher, durch einen Bescheid von der Gemeinde mitgeteilt. Dieser Bescheid gilt nur als Feststellungsbescheid. Mit dem Gewerbeertragsbescheid kann auch gleich die Mitteilung des Steuerzettels von der Gemeinde verbunden werden. Jede Aenderung des zur Einkommensteuer veranlagten Gewinns der OHG im Rechtsmittel, Neuveranlagungs- oder Berichtigungsverfahrens zieht die Berichtigung des gewerblichen Reinertrags und des steuerbaren Gewerbeertrags von Amts wegen nach sich. Sämtliche Veranlagungsergebnisse für sämtliche gewerbliche Betriebe werden von jeder Gemeinde in einem besonderen Verzeichnis, dem sog. Gewerbekataster festgehalten.

Die Steuerpflicht ist von der OHG in der Gemeinde zu erfüllen, in der sie den Sitz ihrer Leitung hat. Die Höhe der zu entrichtenden Steuer wird von der einzelnen Gemeinde auf ihre Kosten berechnet und eingezogen. Die Steuer wird jeweils in den ersten 8 Tagen jeden Monats mit $^1/_{12}$ des Jahresbetrags

fällig. Bei nicht pünktlicher Zahlung sind Verzugszinsen zu entrichten. Außerdem sind die Steuerpflichtigen verpflichtet, die für ein Rechnungsjahr festgestellte Gewerbesteuer als Vorauszahlung auf die Steuer des folgenden Rechnungsjahres bis zu deren Feststellung weiterzuzahlen, ohne daß es einer besonderen Mitteilung an die Steuerpflichtigen bedarf. Unter bestimmten Umständen kann die Steuer auch niedergeschlagen bezw. erlassen werden.

Sind bei der Veranlagung des steuerbaren Gewerbeertrags einzelne Punkte unklar, so hat der Steuerpflichtige darüber auf besondere Aufforderung hin dem Finanzamt oder der Gemeindebehörde Auskunft zu erteilen. Insbesondere hat er Aufschluß zu geben:

a) über die Höhe der bei der Einkommensteuer abzugsfähigen, bei der Berechnung des Gewerbeertrags wieder zuzurechnenden Sonderleistungen.
b) über die Höhe der ebenfalls zuzurechnenden Schuldzinsen.
c) über die Höhe des steuerbaren Grund- und Gebäudeertrags, ferner über die Höhe des Betrags, mit dem die Grundstücke und Gebäude im Betriebsvermögen bewertet sind.

Außerdem hat jeder (wie schon kurz erwähnt), der ein steuerpflichtiges Gewerbe neu beginnt, ein schon bestehendes Gewerbe kauft oder seinen Betrieb durch Gründung von Filialen erweitert, dies innerhalb von 14 Tagen nach Eintritt der steuerpflichtigen Tatsache dem Ortsvorsteher der zuständigen Gemeinde mitzuteilen, Art. 7 und 34 GGG., §§ 32, 48/49 GStV.

II. Die Besteuerung der OHG nach der preußischen Gewerbesteuerverordnung.

Wesentlich verschieden von der württembergischen Gewerbesteuer ist die preußische Gewerbesteuer, deren Einrichtung hier zum Abschluß noch erörtert werden soll. Grundlage für die preußische Gewerbesteuer ist die Gewerbesteuerverordnung vom 23. 11. 1923 in der Fassung vom 6. 5. 1926. Seit 1926 sind indessen zahlreiche neue Verordnungen, Ausführungsanweisungen und Ministerialerlasse ergangen, die die Vorschriften der Verordnung von 1926 zum Teil wesentlich abgeändert haben. Nach den zur Zeit geltenden Bestimmungen stellt sich die Besteuerung der OHG nach der preußischen Gewerbesteuer wie folgt dar:

1. Der Gewerbesteuer unterliegen sämtliche stehenden Gewerbe, zu deren Ausübung eine Betriebsstätte in Preußen unterhalten wird. Auch hier ist die OHG als solche gewerbesteuerpflichtig. Steuerschuldner ist die Gesellschaft selbst; daneben haften aber die Gesellschafter ausdrücklich als Gesamtschuldner.

Zum Unterschied von der württembergischen Gewerbesteuer, bei der grundsätzlich der Gewerbeertrag als Grundlage zur Berechnung der Steuer benützt wird, kann die Gewerbesteuer in Preußen nach verschiedenen Maßstäben erhoben werden, und zwar

a) nach dem Gewerbeertrag,

b) nach dem Gewerbekapital,

c) nach der gezahlten Lohnsumme.

Die einzelnen Gemeinden sind in der Lage, die Gewerbesteuer zu erheben entweder nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital oder nach dem Gewerbeertrag und der Lohnsumme.

a) Grundlage für die Errechnung des Gewerbeertrags der OHG ist wie bei der württembergischen Gewerbesteuer der nach § 65 EinkStG. einheitlich festgestellte Geschäftsgewinn. Dazu sind noch folgende Vorschriften zu berücksichtigen:

1. Zinsen für das Gewerbekapital, mag es dem Gewerbetreibenden oder Dritten gehören, sind nicht abzugsfähig. Zinsen, die den einzelnen Gesellschaftern einer OHG gutgeschrieben werden, sind auch für die Gewerbesteuer als Einkommen zu behandeln.

2. Ferner sind Zinsen für Schulden, die zwecks Anlage oder Erweiterung des Geschäfts, Verstärkung des Betriebskapitals oder sonstigen Verbesserungen aufgenommen wurden, bei der Feststellung des steuerbaren Gewerbeertrags nicht abzugsfähig. Zinsen für langfristige Kredite, die der OHG zur Verfügung gestellt worden sind, können nicht vom Geschäftsgewinn abgezogen werden. Dagegen sind Zinsen für laufende, kurzfristige Schulden abzugsfähig. Im einzelnen Fall ist hier der Wille der beiden Parteien (Kreditgeber und Kreditnehmer) zu erforschen.

3. Auch der Abzug von Miet- und Pachtzinsen für die dem Gewerbebetrieb dienenden gemieteten und gepachteten Grundstücke, Gebäude und Betriebsmittel war für die Gewerbeertragsteuer zunächst nicht zugelassen worden. Erst 1928 wurde diese

Bestimmung abgeändert. Jetzt sind solche Miet- und Pachtzinsen bis zu einem bestimmten Grad abzugsfähig. Die neue Vorschrift bestimmt:

„Nicht abzugsfähig ist der Teil der Miet- und Pachtzinsen, der über von gleichartigen Betrieben unter ähnlichen Verhältnissen üblicherweise gezahlte Miet- und Pachtzinsen hinausgeht, und ein Viertel der nach Ausscheidung der vorbezeichneten Beträge verbleibenden Miet- und Pachtzinsen."

Wenn also der Miet- und Pachtzins normal ist, so sind ¾ dieses Betrags abziehbar. Ist der Zins höher als der üblicherweise gezahlte, so ist der überschießende Betrag zuerst abzurechnen. Von der Restsumme sind dann 75% abzugsfähig. Beispiel: Der Pachtzins beträgt RM. 2000.— und entspricht dem üblich gezahlten Zins. In diesem Fall dürfen ¾ der Summe, also RM. 1500.— abgezogen werden. Oder: Der Pachtzins beträgt RM. 4000.—; der üblicherweise gezahlte Zins ist im allgemeinen RM. 3000.—. Hier kann abgezogen werden ¾ von (RM. 4000.— minus Ueberschußbetrag RM. 1000.—) = RM. 2250.—. Auch hier gibt es wieder unter gewissen Umständen eine Ausnahme, auf die aber nicht eingegangen werden soll.

4. Nicht abzugsfähig sind auch in Uebereinstimmung mit den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes die Bezüge, Gehälter, die den offenen Handelsgesellschaftern für ihre Tätigkeit im Geschäft gewährt werden. Dagegen können nach § 5 Abs. 3 GStVO bei der OHG als Entgelt für die Tätigkeit der Gesellschafter in der Firma RM. 1500.— als Pauschale abgezogen werden. Die den Gesellschaftern erstatteten Auslagen, die diese für die OHG gemacht haben, können dagegen vom Geschäftsgewinn abgezogen werden (Urteil des pr. OVG am 12. 6. 1928, Reichsverwaltungsblatt S. 1027).

5. Der Verlustvortrag, wie er nunmehr auch für die Einkommensteuer zugelassen ist, ist auch bei der Gewerbesteuer abziehbar, da nach § 5 Pr. GStV. der Gewerbeertrag nach den Bestimmungen des Reichseinkommensteuergesetzes festgestellt wird.

6. Abzugsfähig sind nach Entscheidungen des OVG (Reichsverwaltungsblatt 1928 S. 300, 945, 1011) die gezahlten Realsteuern, also die Gewerbesteuer selbst, nicht dagegen die Personalsteuern. Nicht abzugsfähig sind auch die Lebensversicherungsprämien der Teilhaber der OHG.

Der Tarif des so errechneten Gewerbeertrags gestaltet sich folgendermaßen:

von den ersten	1500 RM.	des Gewerbeertrags	½%
„ „ folgenden	1200 „	„ „	1%
„ „ „	1200 „	„ „	1½%
„ „ weiteren	Summen		2%

Bei RM. 7000.— Gewerbeertrag errechnet sich somit ein Betrag von RM. 99.50. Diese Summe ist aber nun nicht als zu zahlende Gewerbesteuerschuld anzusehen; sie bildet vielmehr nur einen Steuergrundbetrag. Zu diesem Steuergrundbetrag bestimmt jede Gemeinde jährlich einen Zuschlag von x %. Der Gemeindezuschlag ist von Jahr zu Jahr verschieden. Wenn also eine Gemeinde für 1929 einen Zuschlag von 250% zum Steuergrundbetrag bestimmt, so hat beispielsweise eine OHG mit einem Gewerbeertrag von RM. 7000.— RM. 248.75 Gewerbeertragsteuer zu entrichten. — Dazu kommt noch unter Umständen die sogenannte Zweigstellensteuer gemäß § 43 Pr. GStV. Hiernach ist den Gemeinden eine verschiedene Abstufung der Zuschläge gestattet, und zwar u. a. für Bank-, Kredit- und Warenhandelsunternehmen, die im betr. Gemeindebezirk, ohne in ihm ihren Hauptsitz zu haben, Betriebsstätten unterhalten. Nach der neuesten vom preußischen OVG gegebenen Definition des Warenhandelsunternehmens [1]) unterliegen sämtliche offenen Handelsgesellschaften, die in verschiedenen Städten bezw. Gemeinden Verkaufsniederlagen unterhalten, dieser zusätzlichen Steuer. Die Zuschläge dürfen aber gemäß § 43 Abs. 2 GStV. nicht mehr als 20% der sonst von der betreffenden Gemeinde festgelegten Zuschläge betragen. Im obigen Beispiel könnte also statt einem Zuschlag von 250% höchstens ein solcher von 300% erhoben werden.

Eine Steuererklärung ist vom Steuerpflichtigen jährlich an den Vorsitzenden des zur Steuerveranlagung eingesetzten Gewerbeausschusses abzugeben. Der Gewerbeausschuß wird für je einen Kreis gebildet. Für das Rechnungsjahr 1929 hatten in der Zeit vom 1. bis 30. 6. 1929 Steuererklärungen abzugeben:

[1]) Entsch. des OVG, Amtliche Sammlung Bd. 80, S. 104: „Hiernach ist unter dem Warenhandelsunternehmen im Sinne des § 43 GStV. ein reines oder gemischtes Warenhandelsunternehmen zu verstehen, soweit es allein oder neben anderen Geschäftszweigen, wie z. B. der Fabrikation oder dem Großhandel, den Kleinhandel mit Waren, d. h. den unmittelbaren Absatz an den Verbraucher, betreibt, gleichviel, ob es sich dabei um selbstgefertigte, bearbeitete oder angekaufte Waren handelt . . .".

1. alle gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen, deren Gewerbeertrag im Kalenderjahr 1928 größer als RM. 6000.— war;
2. alle gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen, bei denen der Gewinn auf der Grundlage einer ordentlichen Bilanz festgestellt wird, ohne Rücksicht auf die Höhe des Gewerbeertrags;
3. alle gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen, von denen der Vorsitzende des Gewerbesteuerausschusses die Abgabe einer Steuererklärung verlangt.

Die OHG hat eine Steuererklärung über die Höhe des im vorhergehenden Wirtschaftsjahr erzielten Geschäftsgewinns. Eine Schätzung des steuerbaren Gewerbeertrags ist möglich nach § 32 GStV. mit § 210 RAO., wenn die Steuermerkmale nicht ermittelt werden können. Von großer Bedeutung ist auch die durch die Verordnung über die Regelung der Gewerbesteuer für das Rechnungsjahr 1929 vom 8. 5. 1929 eingeführte neue Bestimmung, wonach, wenn der Gewerbeertrag eines steuerpflichtigen Unternehmens infolge besonderer Vereinbarungen mit einem anderen in offenbarem Mißverhältnis zu dem Ertrage steht, der sonst bei Unternehmen gleicher Art oder ähnlicher Art erzielt wird, dieser Ertrag, mindestens aber die übliche Verzinsung des dem Betrieb dienenden Kapitals bei der Ertragsermittlung des Unternehmens angesetzt werden kann. Dabei hat in diesem Fall als Kapital zu gelten das Gewerbekapital einschließlich der von der Grundvermögensteuer betroffenen Gegenstände. Welches Ausmaß diese neue Bestimmung erlangen kann, läßt sich zur Zeit noch gar nicht übersehen.

Auf Grund der Steuererklärung erfolgt die Veranlagung des Steuergrundbetrags durch den Gewerbesteuerausschuß. Ueber das Ergebnis dieser Veranlagung erteilt der Vorsitzende des Ausschusses dem Steuerpflichtigen einen schriftlichen Bescheid. Gegen den Bescheid kann Einspruch erhoben werden bei dem zuständigen Gewerbesteuerausschuß, gegen die Entscheidung über den Einspruch Berufung beim Berufungs-Ausschuß, gegen die Berufungs-Entscheidung Rechtsbeschwerde beim Oberverwaltungsgericht.

b) Unter Gewerbekapital ist nach § 6 Pr. GStV. das nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes errechnete und noch besonders berichtigte Betriebsvermögen des steuerpflichtigen Betriebs zu verstehen. Auch hier gehören also zum Be-

triebsvermögen der OHG alle die Gegenstände, die im Eigentum eines oder mehrerer oder aller Gesellschafter stehen und dem Betriebe dienen. An dem Betriebsvermögen sind noch folgende Berichtigungen vorzunehmen:

1. Die Schulden, die nicht zu den laufenden Verbindlichkeiten gehören und bei der Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens abgezogen worden sind, müssen wieder dem Betriebsvermögen zugerechnet werden. Wie bei der Gewerbeertragsteuer die Zinsen aus den langfristigen Schulden nicht abzugsfähig sind, so können bei der Gewerbekapitalsteuer die langfristigen Schulden nicht in Abzug gebracht werden.

2. Hinzuzurechnen ist ferner der Wert der dem Unternehmen dienenden, aber im Eigentum eines anderen stehenden Gegenstände, z. B. Maschinen; nicht dagegen die gemieteten Räume oder Gebäude, da diese nach 3. vom Betriebsvermögen abzusetzen sind.

3. Die von der preußischen Grundvermögensteuer betroffenen Gegenstände sind vom Einheitswert des Betriebsvermögens abzuziehen.

Von dem so errechneten Gewerbekapital wird nach folgendem Tarif ebenfalls ein Steuergrundbetrag festgestellt. Zur Zeit beträgt der Steuersatz

für den Teil des Gewerbekapitals, der RM. 12 000.— nicht übersteigt $\frac{1}{2}‰$

für den Teil des Gewerbekapitals, der über RM. 12 000.— hinausgeht $\frac{2}{3}‰$

Betriebe mit einem Gewerbekapital bis zu RM. 3000.— bleiben steuerfrei. Bei einer OHG mit einem Gewerbekapital von RM. 35 000.— ergibt sich somit ein Steuergrundbetrag von $(12\,000 \times \frac{1}{2}‰ + 23\,000 \times \frac{2}{3}‰) =$ RM. 21.33. Zu diesem Steuergrundbetrag kommen noch die von Jahr zu Jahr wechselnden prozentualen Zuschläge der einzelnen Gemeinden. Außerdem haben die Gemeinden das Recht, auch bei der Gewerbekapitalsteuer die weiter oben ausgeführte Zweigstellensteuer zu erheben. Auch bei der Gewerbekapitalsteuer hat der Steuerpflichtige eine Steuererklärung an den Vorsitzenden des Gewerbesteuerausschusses abzugeben. Allerdings ist für das Rechnungsjahr 1929 bis jetzt noch keine Frist für die Einreichung einer solchen Steuererklärung bestimmt.

c) Die dritte Art, nach der die Gewerbesteuer in Preußen berechnet werden kann, ist die Berechnung nach der Lohnsumme

des steuerpflichtigen Betriebs, d. h. der Summe der sämtlichen Löhne und Gehälter, welche an die im Betriebe beschäftigten Arbeitnehmer bezahlt werden. Dabei gelten als Arbeitnehmer alle Personen, welche in dem Betriebe gegen Lohn, Gehalt oder sonstige geldwerte Gegenleistungen dauernd oder vorübergehend beschäftigt sind, mit Ausnahme der Personen, deren Bezüge nach § 5 Abs. 2 GStV. nicht zu den abzugsfähigen Betriebsausgaben gehören, und mit Ausnahme der im Betriebe beschäftigten Lehrlinge und Kriegs- und Unfall-Verletzten mit mindestens 50% Erwerbsunfähigkeit. Der Lohnsummensteuer unterliegen also vor allem nicht die über Unkosten verbuchten Bezüge der in der OHG tätigen Gesellschafter.

Der Tarif der Lohnsummensteuer beträgt gemäß § 14 GStV. 1 pro Tausend der Lohnsumme. Auch hier ist der errechnete Betrag nur Steuergrundbetrag, zu dem die Zuschläge der Gemeinden kommen. Die Verordnung vom 8. 5. 1929 zur Regelung der Gewerbesteuer für 1929 brachte für kleinere Betriebe eine Ermäßigung des Steuersatzes. Nunmehr soll bei Betrieben, deren Lohnsumme im Jahr den Betrag von RM. 18 000.— nicht übersteigt, ein Betrag von RM. 6000.— abgezogen werden. Für eine OHG, deren Lohnsumme z. B. RM. 25 000.— im Jahr beträgt, wird ein Steuergrundbetrag von RM. 25.— errechnet, während eine OHG mit RM. 17 000.— ausgezahlter Lohnsumme einen Steuergrundbetrag von $(17\,000 - 6000) \times 1‰ =$ RM. 11.— festgesetzt bekommt. Betriebe mit nur RM. 6000.— oder weniger gezahlter Lohnsumme sind ganz von der Lohnsummensteuer befreit.

2. Die Gewerbesteuer wird auch in Preußen von den Gemeinden eingezogen. Die Gewerbeertrag- und die Gewerbekapitalsteuer ist in vierteljährlichen Raten bis zum 15. des zweiten Monats des Kalendervierteljahrs, also am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November zu entrichten. Die Zahlungen sind nicht als Vorauszahlungen, sondern als endgültige Zahlungen anzusehen. Eine Schlußabrechnung gibt es nicht. Ist für das neue ab 1. April laufende Rechnungsjahr der neue Veranlagungsbescheid noch nicht erteilt worden, so hat der Steuerpflichtige nach der im letzten Rechnungsjahr gezahlten Gewerbesteuer an den üblichen Terminen Vorauszahlungen zu leisten. Diese reinen Vorauszahlungen werden dann auf die endgültige Steuerschuld angerechnet.

Wird die Gewerbesteuer nach der Lohnsumme entrichtet, so hat der Steuerpflichtige die Steuer für jeden Monat einzeln

zu zahlen, und zwar jeweils bis zum 15. des folgenden Monats. Die lohnsummensteuerpflichtige OHG hat also die Steuer für den Monat Oktober nach der in diesem Monat ausgezahlten Lohnsumme zu berechnen und bis zum 15. November zu zahlen. Diese Zahlungen sind natürlich Vorauszahlungen. Mit einer jeden solchen Vorauszahlung hat der Steuerpflichtige der zuständigen Gemeinde eine Erklärung über die Höhe der gezahlten Lohnsumme und die Zahl der in dem betreffenden Monat beschäftigten Arbeitnehmer abzugeben. Diese Erklärung gilt jeweils als Steuererklärung.

Die Steuerpflicht entsteht bei der Gewerbeertrag- und der Gewerbekapitalsteuer mit dem Anfang des der Betriebseröffnung folgenden Monats, während sie bei der Lohnsummensteuer mit dem Tag der Eröffnung des Betriebs beginnt. Jeder, der in Preußen einen gewerblichen Betrieb neu beginnt oder von einem anderen übernimmt, hat von dieser Tatsache sofort der zuständigen Gemeindebehörde Mitteilung zu machen. Bei einem neu eröffneten Betrieb wird der steuerpflichtige Ertrag zunächst geschätzt und ein vorläufiger Veranlagungsbescheid erteilt. Nach dem ersten Jahresabschluß ist dieser vorläufige Veranlagungsbescheid von Amts wegen zu berücksichtigen. Die Steuerpflicht endet bei der Gewerbeertrag- und Gewerbekapitalsteuer mit dem Ablauf desjenigen Kalendermonats, in welchem der Betrieb eingestellt wird. Bei der Lohnsummensteuer ist das Ende der Steuerpflicht nicht auf einen bestimmten Monat festgelegt; es muß eben von sämtlichen ausgezahlten Löhnen und Gehältern die Lohnsummensteuer entrichtet werden. Werden keine Löhne und Gehälter mehr gezahlt, so hört auch die Pflicht zur Bezahlung der Lohnsummensteuer auf. Wird der Gewerbebetrieb eingestellt, so ist er bei dem Vorsitzenden des zuständigen Steuerausschusses schriftlich abzumelden. Durch eine vorübergehende, evtl. durch die Natur bedingte Unterbrechung des Betriebs wird die Steuerpflicht für die Zwischenzeit bis zur Wiederaufnahme des Betriebs nicht aufgehoben.

Auf die sehr schwierige Zerlegung der Steuergrundbeträge in den Fällen, in denen ein Unternehmen Zweigstellen in verschiedenen Gemeinden hat, soll nicht eingegangen werden, da dies für unser Thema nicht von Wichtigkeit ist.

Die fälligen Gewerbesteuerbeträge können gemäß § 50 GStV. von dem einzelnen Gemeindevorstand oder der mit der Einziehung beauftragten Stelle gestundet, evtl. niedergeschlagen, in einzelnen Fällen ermäßigt oder ganz erlassen werden.

11. und 12. Zusammenfassung und Ausblick.

A) Wir haben bezüglich der steuerlichen Rechtsfähigkeit der OHG nun folgendes festgestellt:

1. Für die Vermögen- und Einkommensteuergesetze der einzelnen Länder vor dem Kriege, für das Wehrbeitrags- und Besitzsteuergesetz, ferner für die verschiedenen Kriegsteuergesetze besaß die OHG keine Rechtsfähigkeit. Man kann sogar sagen, das Problem, ob die OHG im Steuerrecht über die vom bürgerlichen Recht und vom Zivilprozeßrecht gezogenen Grenzen hinaus als selbständige Rechtsperson angesehen werden kann, ist vor Bestehen der Reichsabgabenordnung gar nicht aufgerollt worden.

2. Mit dem Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung 1919 hat sich die Lage geändert. Allerdings hat die Reichsabgabenordnung die subjektive Steuerpflicht der OHG direkt nicht ausgesprochen. Sie hat vielmehr nur bestimmt, daß bei Personenvereinigungen, die als solche steuerpflichtig sind, aber nach dem BGB keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen, die Vorstände bezw. Geschäftsführer oder die Mitglieder, die Pflichten zu erfüllen haben, die den Personenvereinigungen wegen der Besteuerung auferlegt sind. Damit hat die Reichsabgabenordnung grundsätzlich die Möglichkeit zugegeben, daß die OHG für das Steuerrecht selbständig rechtsfähig sein kann; sie hat es aber den einzelnen Steuergesetzen überlassen, zu bestimmen, ob die OHG für die betreffende Steuer als Trägerin der Steuerpflicht angesehen werden soll oder nicht.

So ist die OHG für die Reichseinkommensteuer bis jezt nicht als rechtsfähig anerkannt. Der Geschäftsgewinn der OHG wird unter die Gesellschafter aufgeteilt und wird von diesen als Einkommen aus Gewerbebetrieb versteuert. Seit dem neuen Einkommensteuergesetz von 1925 wird aber der Gewinn der OHG einheitlich bei der Gesellschaft festgestellt. Es ist also auch hier ein gewisser Zug zur direkten Besteuerung der OHG bei der Einkommensteuer festzustellen.

Bei der Vermögensteuer wurde das Gesellschaftsvermögen zuerst ebenfalls anteilig bei den einzelnen Teilhabern besteuert. Durch das neue Vermögensteuergesetz 1925 wurde die OHG jedoch für selbständig vermögensteuerpflichtig erklärt. Damit ist auch bei den direkten Steuern der Anfang zur Verselbständigung der OHG im Steuerrecht gemacht. Die gleiche Entwicklung ging vor sich beim Industrie-Belastungs- und Aufbringungs-

gesetz, die sich beide ja an das Vermögensteuergesetz anschließen.

Auf dem Gebiet der Verkehrsteuern ist eine dauernde Weiterentwicklung der Verselbständigung der OHG festzustellen. Für die Erbschaftsteuer war die OHG von Anfang an als rechtsfähig anerkannt. Allerdings ist diese Ansicht durch ein Urteil des Reichsfinanzhofs aus der neueren Zeit erschüttert worden. Für die Umsatzsteuer ist die Rechtsfähigkeit der OHG überhaupt nie angezweifelt worden. Dagegen wurde der OHG für die Grunderwerbsteuer zuerst keine rechtliche Selbständigkeit zuerkannt, obwohl die OHG gerade auch nach bürgerlichem Recht Grundstücke erwerben und veräußern kann und auch im Grundbuch als Eigentümerin von Grundstücken eingetragen wird. Die im Besitze der OHG befindlichen Grundstücke wurden anfangs bei der Grunderwerbsteuer behandelt, als ob sie den einzelnen Gesellschaftern zu Bruchteilen gehören würden. Diese auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zurückgehende Auffassung wirkte auf die Wirtschaft natürlich steuerbelastungsverschärfend. Im Jahre 1923 erst hat der Reichsfinanzhof seine Ansicht revidiert und die rechtliche Selbständigkeit der OHG für das Grunderwerbsteuergesetz zugegeben.

Ganz ähnlich liegt die Entwicklung bei der Kapitalverkehrsteuer. Auch hier wurde erst durch das mehrfach angeführte RFH-Urteil vom 9. 4. 1923 die OHG als selbständige Trägerin der Kapitalverkehrsteuerpflicht anerkannt.

Bei den Gewerbesteuern der einzelnen Ländern ist die OHG als selbständiges Rechtssubjekt anerkannt, da ja diese Ertragsteuern nicht an eine Person, sondern grundsätzlich an den Betrieb als solchen anknüpfen.

Wie bei der Gewerbesteuer, so ist auch bei den einzelnen Verbrauchsteuern der einzelne Betrieb als solcher steuerpflichtig. Damit war die OHG auch für die Verbrauchsteuern von Anfang an als steuerlich rechtsfähig anerkannt.

Wir können also im großen Ganzen gesehen im Lauf der Zeit eine dauernd fortschreitende Verselbständigung der OHG im gesamten Steuerrecht wahrnehmen.

B) In den Fällen, in denen die OHG als steuerlich rechtsfähig anerkannt wird, ist sie auch als solche Steuerschuldnerin gemäß den Vorschriften der Reichsabgabenordnung §§ 79 ff. Die OHG erhält selbst den Steuerbescheid oder eine Arrestverfügung, sie selbst kann auch Rechtsmittel einlegen. Bei der

OHG werden die vorkommenden Geschäfte nicht durch gesetzliche Vertreter, wie bei der A.-G., sondern durch die zur Geschäftsführung befugten Gesellschafter erledigt. Aus diesem Grunde bestimmt § 86 RAO., daß eben diese Gesellschafter die Pflichten zu erfüllen haben, die der OHG wegen der Besteuerung auferlegt sind. Die geschäftsführenden Gesellschafter sind damit zu gesetzlichen Vertretern der OHG im Steuerrecht bestimmt. Sie haben für die steuerpflichtige Gesellschaft die Steuererklärungen abzugeben, sie sind zur Einlegung von Rechtsmitteln für den Steuerpflichtigen nach § 225 RAO befugt, sie haben auch die fälligen Steuern aus den Mitteln der OHG zu bezahlen. Die geschäftsführenden Gesellschafter als die gesetzlichen Vertreter der steuerpflichtigen OHG haften neben der Gesellschaft persönlich insoweit, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattungen oder Vergütungen zu Unrecht gewährt worden sind.

Für die Entrichtung der Steuerbeträge haftet bei der als rechtsfähig anerkannten OHG zunächst das Vermögen der Gesellschaft selbst. Die Steuerbehörde kann im Falle der Beitreibung das Zwangsverfahren in das Vermögen der OHG einleiten, § 302 RAO. Damit ist die OHG für das Steuerrecht auch passiv als Rechtssubjekt anerkannt. Neben dem Vermögen der OHG haften aber für die Steuerschulden noch die Gesellschafter — und zwar sowohl die zur Geschäftsführung befugten, wie auch die von der Geschäftsführung ausgeschlossenen — als Gesamtschuldner, § 93 RAO. Das Finanzamt kann also die Zahlung der Steuerschuld verlangen entweder von der Gesellschaft selbst — und das wird das Finanzamt zuerst tun — oder von einem jeden der Gesellschafter. Bis zur Zahlung der Steuerschuld bleiben neben der OHG sämtliche Gesellschafter verpflichtet. Erfüllung durch einen der Gesellschafter wirkt auch für die übrigen Schuldner, § 94 RAO, § 422 BGB. Aufrechnen kann dabei ein Gesellschafter nur seine eigenen rechtskräftig festgestellten oder unbestrittenen Forderungen gegenüber dem Reich, nicht dagegen Forderungen seiner Mitschuldner. Ein Erlaß der Steuer gemäß § 108 RAO., der einem Gesellschafter gewährt wird, befreit nur dann alle Gesamtschuldner, wenn das ganze Schuldverhältnis aufgehoben werden soll. Die Verjährung des Steueranspruchs gegenüber den Gesamtschuldnern ist abweichend vom bürgerlichen Recht dahin geregelt, daß der neben dem Steuerpflichtigen Haftende bei Verjährung des Anspruchs gegen den Steuerpflichtigen nur dann von der Steuer befreit ist, wenn ihm

keine Hinterziehung zur Last fällt. Die Bestimmung des § 426 BGB., daß die Gesamtschuldner, wenn im Gesellschaftsvertrag nichts anderes vereinbart ist, im Verhältnis zueinander zu gleichen Teilen verpflichtet sind, hat auch für die Haftung der Gesellschafter als Gesamtschuldner aus den steuerrechtlichen Verhältnissen zu gelten (RFH-Urteil vom 8. 7. 1920.).

C) Ausblick. Wir haben uns im 2. Teil mit der früheren und der zur Zeit geltenden Besteuerung der OHG befaßt und wollen uns nun noch mit der Frage beschäftigen: Wie wird sich wohl die Besteuerung der OHG in der Zukunft weiter gestalten? In der Zusammenfassung des 2. Teils haben wir feststellen können, daß die OHG bei den Ertrags- und Verbrauchsteuern von jeher als rechtlich selbständig angesehen wurde, daß sie bei den indirekten Steuern sich allmählich fast durchweg als selbständige Trägerin der Steuerpflicht durchgesetzt hat und daß auch bei den direkten Steuern die Verselbständigung der OHG schon große Fortschritte gemacht hat, denn nur noch bei der Einkommensteuer wird nicht die OHG, sondern anteilsmäßig der einzelne Gesellschafter besteuert. Wesentliche Aenderungen werden für die OHG bei den Steuern, bei denen sie schon als selbständig steuerpflichtig gilt, kaum zu erwarten sein. So spitzt sich die Frage nach der zukünftigen Besteuerung der OHG zu der Frage zu: Wird es in Zukunft möglich sein, den Gewinn der OHG nicht mehr anteilig bei den Gesellschaftern als Einkommen aus Gewerbebetrieb, sondern direkt bei der OHG zu besteuern, ähnlich wie bei der A.-G. und G. m. b. H.? Ist es möglich, die OHG auch für das Gebiet der Einkommensteuer als rechtsfähig zu bestimmen? Dazu ist folgendes zu sagen:

Zur Zeit gibt es bei uns zwei Arten der Besteuerung des Einkommens aus Gewerbebetrieb:

1. Das gewerbliche Einkommen wird bei dem einzelnen Gewerbetreibenden erfaßt, und zwar in seiner ganzen Höhe.

2. Die gewerbetreibenden Gesellschaften, wie G. m. b. H., A.-G. und die übrigen juristischen Personen, haben ihren Geschäftsgewinn als Einkommen aus Gewerbebetrieb selbst zu versteuern.

Bei diesen beiden Arten der Gewinnbesteuerung ergab sich immer ein großer Unterschied in den Ergebnissen. Die OHG wird nach der ersten Methode besteuert. Zunächst ist sowohl bei der OHG wie auch bei der G. m. b. H. der Geschäftsgewinn die Grundlage zur Berechnung der Einkommensteuer. Der Ge-

winn der OHG und derjenige der G. m. b. H. sind aber doch wesentlich voneinander verschieden. Der Gewinn der OHG umschließt auch das persönliche Arbeitsverdienst der einzelnen Gesellschafter, während bei der G. m. b. H. die Gehälter der in der Gesellschaft tätigen Geschäftsführer als Unkosten behandelt und vom Ertrag der Unternehmung abgezogen werden dürfen. Wenn nun in der G. m. b. H. die Gesellschafter in der Gesellschaft tätig sind als Geschäftsführer, so ist wirtschaftlich kaum mehr ein Unterschied zwischen OHG und G. m. b. H. zu erkennen. Auf steuerlichem Gebiet dagegen kommt es zu großen Ungleichheiten, denn die G. m. b. H. kann die ihren Gesellschaftern gezahlten Gehälter vom Gewinn abrechnen, damit also die Höhe des Geschäftsgewinns bis zu einem gewissen Grad beeinflussen, während bei der OHG die dem einzelnen Gesellschafter gezahlten Vergütungen dem Geschäftsgewinn zuzuschlagen, also als Einkommen aus Gewerbebetrieb zu versteuern sind. — Auch zwischen OHG und A.-G. ist eine solche Divergenz gegeben. Dies war besonders der Fall, als noch das Körperschaftsteuergesetz von 1920/22 in Geltung war. Nach dem damaligen Tarif hatte die A.-G. auf den Geschäftsgewinn 20% Körperschaftsteuer zu entrichten; dazu kam für den an die Aktionäre ausgezahlten Betrag (Dividende) ein Zuschlag von 15%. Auch hier konnte also die A.-G. bis zu einem gewissen Grad die Höhe der von ihr zu zahlenden Steuer fixieren. Sie hatte zwar 20% vom Gewinn bestimmt zu entrichten; dies war aber auch alles, wenn es ihr beispielsweise gegenüber ihren Aktionären gelang, den ganzen Gewinn zu thesaurieren. Erst wenn sie ihren Aktionären eine Dividende verteilte, mußte sie noch eine Zuschlagsteuer von 15% zahlen. Demgegenüber hatte die OHG immer den vollen Geschäftsgewinn zu versteuern; ihr war es nicht gestattet, einen Teil des Gewinns oder auch den ganzen Gewinn gewissermaßen steuerfrei zu thesaurieren. So kam es nicht selten vor, daß die offenen Handelsgesellschafter ihre Gewinne mit einer Einkommensteuer von 50—60% belegt sahen, während die A.-G. mit dem gleichen Gewinn nur 20%, höchstenfalls 45% an Körperschaftsteuer entrichten mußte. Dabei ist die Kapitalertragsteuer, die die Aktionäre für die Dividendenzahlungen zu zahlen hatten, mitberücksichtigt.

Die Folge dieser unterschiedlichen Behandlung war, daß hauptsächlich in der Inflation eine Unmenge von Umgründungen stattfand. Viele offene Handelsgesellschaften wandelten sich in Gesellschaften mit beschränkter Haftung und oft auch Aktien-

gesellschaften um. Damit entgingen sie bis zu einem gewissen Grad der ungeheuren Einkommensteuer und konnten ihre Gewinne noch thesaurieren.

Als sich die deutsche Wirtschaft nach dem Zusammenbruch der Inflation ein wenig beruhigt hatte und eine durchgreifende Reform des ganzen Steuerrechts im Vordergrund des Interesses stand, befaßte sich der deutsche Juristentag in Heidelberg (10.—13. 9. 1924) ebenfalls mit der Frage, ob es nicht möglich ist, bei der Einkommenbesteuerung die OHG genau so zu behandeln wie die A.-G. oder G. m. b. H. Becker, als der erste Berichterstatter warf die Frage auf, ob man nicht das Einkommen aus Gewerbebetrieb durch eine alle Unternehmungsformen gleicherweise treffende Einheitssteuer treffen könne. Zu diesem Zweck müsse man entweder die G. m. b. H. und A.-G. wie die OHG oder die OHG wie G. m. b. H. und A.-G. behandeln. Der erste Weg sei nicht durchführbar, dagegen habe der zweite Weg auf den ersten Anschein sehr vieles für sich. Becker findet dann aber auch bei dieser Art der Besteuerung sehr viele Schwierigkeiten. Die OHG hätte in diesem Fall die Möglichkeit, wie die A.-G. für die Tätigkeit der geschäftsführenden Gesellschafter einen Betrag vom Geschäftsgewinn abzuziehen. Wie hoch solle man nun diesen Betrag ansetzen? Solle man einen bestimmten Prozentsatz des Gewinns rechnen oder etwa das doppelte Gehalt des ersten Angestellten oder sonst einen festen Betrag? Dazu komme noch die viel größere Schwierigkeit der Besteuerung der Entnahmen der einzelnen Gesellschafter von ihrem Gewinnanteil. Dabei dachte Becker an die oben erwähnte Zusatzsteuer von 15% auf die von der A.-G. ausgezahlte Dividende. Hier sei es sehr schwierig, bei der OHG das Gegenstück zu dem zu finden, was bei der A.-G. als Ausschüttung besonders versteuert werde. Auch wenn man hier eine befriedigende Formel finden könnte, so sei doch die technische Durchführung viel zu schwer. Außerdem sei es ungerechtfertigt, die OHG so ganz verschieden von dem Einzelgewerbetreibenden zu besteuern. Wenn z. B. der Vater seinen Sohn als Teilhaber in das Geschäft aufnehme, oder wenn der Sohn beim Tode des Vaters seine Mutter und Geschwister als Teilhaber bezw. Kommanditisten hereinnehme, so sei es in diesen und vielen ähnlichen Fällen nicht gerechtfertigt, die Teilhaber der OHG anders als die Einzelgewerbetreibenden zu behandeln. Man könne nicht die Besteuerung des Einkommens aus Gewerbebetrieb so obenhin nach der Rechtsform der Unternehmung festlegen, man

müsse vielmehr wirtschaftlich oft ganz verschiedene Fälle berücksichtigen, die eine uniforme Behandlung eben nicht zuließen. Darüber, ob eine Unternehmung aus der Einkommensteuer ausscheiden und in den Wirkungsbereich der Körperschaftsteuer übernommen werden solle, dürfe nicht die Rechtsform entscheiden. Nur dann könne dies bejaht werden, wenn das Unternehmen auch wirtschaftlich eine selbständige Bedeutung habe, wenn es also bis zu einem bestimmten Grade von der Persönlichkeit seiner Inhaber losgelöst sei. Nur dann könnte eine OHG Rechtsfähigkeit für die Einkommensteuer besitzen, wenn das Unternehmen zu einer wirtschaftlichen Macht geworden sei, die nach eigenen Gesetzen leben müsse und derartig von der Persönlichkeit der Inhaber losgelöst sei, daß sich die einzelnen Gesellschafter den Bedürfnissen der Gesellschaft zu fügen hätten. Solche große Unternehmen in der Rechtsform einer OHG seien aber nicht besonders zahlreich. Die große Mehrzahl der offenen Handelsgesellschaften diene den Zwecken der Gesellschafter, indem diese nämlich dazu bestimmt seien, den Teilhabern mit ihren Familien den Lebensunterhalt zu verdienen. — So kommt Becker zur Ablehnung einer solchen Einheitsbesteuerung, und zwar in folgenden Leitsätzen:

1. Die Einkommen- und die Körperschaftsteuer ist so zu gestalten, daß die Gewerbetreibenden nicht genötigt werden, der Einkommen- oder Körperschaftsteuer wegen, bestimmte Rechtsformen zu wählen oder von einer Rechtsform zur anderen überzugehen.
2. Die Einheitsbesteuerung (gleichmäßige Besteuerung des Einkommens aus Gewerbebetrieb ohne Rücksicht auf die Rechtsform) ist abzulehnen.

Es empfiehlt sich weder

a) bei der G. m. b. H. und A.-G. oder auch nur bei der G. m. b. H. allgemein von der Besteuerung der Gesellschaft als solcher abzusehen und die Gesellschafter wie Teilhaber einer OHG zu besteuern,

noch

b) bei den Einzelgewerbetreibenden (Teilhabern einer OHG, Kommanditisten) allgemein wie bei der G. m. b. H. und A.-G. zwischen der Besteuerung des im Gewerbe stehen bleibenden und des ausgeschütteten (entnommenen) Gewinns zu unterscheiden,

noch

c) die OHG und KG allgemein wie die G. m. b. H. und A.-G. zu besteuern,

noch auch

d) die Besteuerung von Einzelgewerbetreibenden (Teilhabern einer OHG, Kommanditisten) einerseits und von G. m. b. H. und A.-G. andererseits dadurch zu vereinheitlichen, daß man auf die geringere Besteuerung des nicht ausgeschütteten Geschäftsgewinns bei der A.-G. und G. m. b. H. verzichtet und auch für sie den Geschäftsgewinn im ganzen nach demselben Satze versteuert.

3. Grundsätzlich ist daran festzuhalten, daß die Einzelgewerbetreibenden (Teilhaber der OHG, Kommanditisten) den Geschäftsgewinn oder ihren Anteil am Geschäftsgewinn im Rahmen ihres Gesamteinkommens versteuern, und daß bei der A.-G. und G. m. b. H. die Gesellschaft besteuert und bei ihnen zwischen der Geschäftsgewinn- und der Ausschüttungssteuer unterschieden wird. Es ist aber grundsätzlich zu prüfen, ob nicht die Ausschüttungssteuer bei den Körperschaften völlig fallen gelassen wird, wofür erhebliche Gründe geltend gemacht werden können.

Lion, der zweite Berichterstatter, führte aus, daß, wenn man die OHG wie die A.-G. besteuern wolle, drei Steuerformen beachtet werden müssen, nämlich die Gewinnsteuer, die damals noch erhobene Ausschüttungssteuer und die Einkommensteuer. Gewinn- und Ausschüttungssteuer würden nach festen Sätzen erhoben, während die Einkommensteuer nach dem Einkommensteuergesetz tarifiert sei. Die Gewinn-Verhältnisse der OHG seien nicht eindeutig zu bestimmen, es gebe deren eine Unmenge. So könne es vorkommen, daß der Gewinn der OHG klein sein, so daß er bei den einzelnen Gesellschaftern nach dem niedersten Steuersatz besteuert werde; oder es könne sein, daß der Gewinn zwar sehr erheblich sei, aber unter viele Gesellschafter aufgeteilt werden müsse, so daß auch hier ein niedriger Steuersatz zur Anwendung komme; oder es könne sein, daß bei verschiedener Gewinnbeteiligung der eine Gesellschafter mit einem höheren Gewinnanteil in einen höheren Tarifsatz komme, während der andere in einer niedrigeren oder vielleicht der untersten Steuerstufe bleibe. Dieses Bild werde immer mannigfaltiger, je weiter man über den untersten Steuer-

satz hinausgehe. Bei einer Neuregelung müsse nun darauf geachtet werden, daß die OHG und ihre Gesellschafter nicht schlechter fahren, als sie bei der Beibehaltung des seitherigen Systems fahren würden; sie sollten ja eher noch begünstigt werden. Auf der anderen Seite werde aber auch die Steuerbehörde keine Neuregelung annehmen, die nicht den gleichen Steuerbetrag wie das alte System einbringe. Zwischen diesen beiden Polen könne nur die Lösung der Frage liegen.

Die Gewinnsteuer treffe nun die Unternehmung als solche, während die Ausschüttungs- und Einkommensteuer die Gewinnbezüge der Gesellschafter besteuern. Wenn man den Gewinn der OHG mit einer gleichmäßigen Steuer von 20% belege, so sei es möglich, daß in diesem Fall die Steuer im Verhältnis zu dem Tarif des alten Systems viel zu hoch sei. Es müßte also für jeden einzelnen Gesellschafter berechnet werden, ob er nach dem alten Steuersatz weniger Steuer und zwar wieviel Steuer zu entrichten hätte. Wenn sich nun ergeben würde, daß die Einkommensteuer nach dem allgemeinen Tarif für die Gesellschafter geringer wäre, müßte die Gewinnsteuer ermäßigt werden. Schon hier wären also ziemliche Schwierigkeiten zu lösen.

Noch verwickelter werde aber die Sache bei der Ausschüttungs- und der Einkommensteuer. Die Erhebung dieser beiden Steuern führe sofort zu einer Doppelbesteuerung bei der OHG und KG, wie sie bei der A.-G. und G. m. b. H. vorhanden sei. Damit würde von vorneherein eine Verschlechterung in der Besteuerung der OHG eintreten. Wollte man die Ausschüttungssteuer aufgeben, was unbedingt zu wünschen sei, so käme nur noch die Einkommensteuer für den verteilten Gewinn zu Erhebung. Dies ließe sich allenfalls durchführen.

Gar nicht einfach sei die Bestimmung der Höhe des Steuersatzes für die Einkommensbesteuerung der OHG. Etwa der Satz, wie er bei den Körperschaften angewandt ist? Dies wäre nicht nötig, denn nicht die Leistungsfähigkeit des Unternehmens stehe in Frage, sondern die Steuer des Gewinnempfängers. Wollte man dagegen den allgemeinen Einkommensteuertarif zur Anwendung bringen, so würden wieder die gleichen umständlichen Rechnungen aufzumachen sein, wie vorher bei der Gewinnsteuer.

So kommt auch Lion zu der Ansicht, daß es nicht angängig sei, einen Systemwechsel in der Besteuerung der Einkommen aus Gewerbebetrieb dahin vorzunehmen, daß die OHG in Zu-

kunft wie die A.-G., bezw. G. m. b. H. besteuert werde, daß also auch bei der OHG eine Gewinnsteuer und dazu eine Ausschüttungs- und Einkommensteuer der Gesellschafter eingeführt werde. Dagegen schlägt Lion vor: eine vernünftige Herabsetzung und Annäherung der Tarife insbesondere für die Einzelpersonen. Die Spanne zwischen den Tarifen des Einkommensteuergesetzes und denen des Körperschaftsteuergesetzes müsse wesentlich verringert werden. Ferner sei für die nicht juristischen Personen-Vereinigungen — also auch für die OHG — eine Erleichterung der Steuer hinsichtlich des nicht verteilten Gewinns erforderlich.

Der Vorschlag Lions läuft also auf eine Tarifvergünstigung hinaus, die durch folgenden neuen § im Einkommensteuergesetz festgelegt werden soll:

Steuerpflichtige im Sinne des § 7 alt. Eink.St.G. können beantragen, daß derjenige Teil ihres Gesamteinkommens, der dem gewerblichen Unternehmen nicht entnommen ist, nach einem niedrigeren Steuersatz herangezogen wird. Dann ermäßigt sich für diesen Teil des Gewinns der tarifmäßige Steuersatz, der dem Gesamteinkommen entspricht, um die Hälfte des Unterschieds gegenüber einem Satze von 20% oder, wenn der tarifmäßige Satz hinter 20% zurückbleibt, gegenüber dem niedrigsten Tarifsatz.

Bleibt in einem späteren Jahre der Geschäftsgewinn hinter den Entnahmen zurück, so wird er nach einem höheren Tarifsatz versteuert. Dieser ergibt sich aus dem Geschäftsgewinn zuzüglich desjenigen Mehrbetrags der Entnahmen, für den in früheren Jahren eine Tarifvergünstigung nach Abs. 1 gewährt worden ist; diese Erhöhung tritt für jeden begünstigten Betrag nur einmal ein. Werden Entnahmen gemacht, obwohl ein Gewinn nicht vorhanden oder geringer ist als der durch Abs. 1 hervorgerufene Steuerunterschied für das unmittelbar vorangegangene Geschäftsjahr, so ist mindestens dieser Steuerunterschied nachzuzahlen.

Entnahmen im Sinne dieser Bestimmungen sind ohne Rücksicht auf Benennung und Rechtsform alle Zuwendungen von Geld oder Geldeswert aus dem Geschäftsvermögen an den Steuerpflichtigen; bei offenen Handels- und Kommanditgesellschaften gilt als nicht entnommen nur der Teil des Gewinns, über den ein Gesellschafter nicht ohne Zustimmung der anderen Gesellschafter verfügen darf. Kapitaleinzahlungen

nach einer Anwendung des Abs. 1 sind vorweg in Abzug zu bringen.

Die aus vorstehenden Bestimmungen sich ergebenden Berechnungen sind in den Geschäftsbüchern und Veranlagungen nach Vorschrift des Finanzministers ersichtlich zu machen."

Wie haben wir uns nun zu diesen Fragen zu stellen?

Zunächst ist festzustellen, daß im Körperschaftsteuergesetz von 1925 die Ausschüttungssteuer auf den an die Aktionäre bezw. Gesellschafter verteilten Gewinn aufgegeben wurde, wofür die verschiedensten Kreise aufs bestimmteste eingetreten sind. Damit ist die Sachlage etwas einfacher geworden. Zunächst erscheint eine gleichmäßige Besteuerung des Gewinns der verschiedenen Unternehmungen für erstrebenswert, denn dadurch würde in der Besteuerung der OHG durchweg eine einheitliche Methode vorhanden sein, die Methode der Erfassung des Steuerobjekts an der Quelle.

Zu den Ausführungen Beckers, der unüberwindliche Schwierigkeiten bei der Besteuerung der OHG wie einer A.-G. oder G. m. b. H. sieht, haben wir folgendes zu sagen:

Bei der Frage „Absetzung der Gehälter der geschäftsführenden Gesellschafter vom Gewinn der Unternehmung" ist es sehr schwierig, einen einheitlichen Satz zu finden, denn in jedem Unternehmen liegen die Dinge anders. Es ist auch möglich, daß nach Abzug der Gehaltsbezüge der geschäftsführenden Gesellschafter kein Geschäftsgewinn mehr vorhanden ist. Trotzdem muß aber ein möglichst allen Unternehmen gerecht werdender Durchschnittssatz gesucht werden, der als persönlicher Arbeitsverdienst der Gesellschafter abzugsfähig ist. In diesem Zusammenhang möchte ich an das württembergische Gewerbesteuergesetz erinnern, das gerade diese Frage der Ausscheidung des persönlichen Arbeitsverdienstes vom Gewerbeertrag auf das vorbildlichste gelöst hat. Meiner Ansicht nach sollte es möglich sein, diese Art der Berechnung auch auf die Besteuerung des Einkommens der OHG (und der übrigen nicht juristischen Personen-Vereinigungen) anzuwenden. Welche Prozentsätze dabei angesetzt werden sollen, müßte natürlich eingehend geprüft werden, und zwar gerade wieder unter dem Gesichtspunkt, daß die Gesellschafter nicht schlechter gestellt sein dürfen, wie vorher unter dem alten System. Derartig umständliche Rechnungen, wie sie nach Lion für jeden einzelnen Gesellschafter aufgemacht

werden müßten, wären aus Gründen der Rationalisierung von Anfang an auszuschließen, denn sonst würde der Wert der Neuregelung, der u. a. auch eine Vereinfachung der Steuererhebung und Steuerberechnung in sich schließt, wieder illusorisch. Durch eine starke Differenzierung der als Arbeitsverdienst vom Gewinn abzugsfähigen Prozentsätze wäre es aber wohl möglich, eine fast allen Gewinnbeteiligungsverhältnissen gerecht werdende Besteuerung zu finden. Die in diesem Falle notwendig werdenden Vorarbeiten wären allerdings ziemlich schwierig und langwierig.

Bei der Frage der Besteuerung der Entnahmen der einzelnen Gesellschafter aus der Gesellschaftskasse zu ihrem Lebensunterhalt befinden wir uns schon in einem schwereren Dilemma. Die Vorstände der A.-G. und die Geschäftsführer der G. m. b. H. haben für die bezogenen Gehälter Einkommensteuer (Lohnsteuer) zu entrichten. Ferner müssen die Aktionäre bezw. die Gesellschafter der G. m. b. H. für ihre Dividende bezw. Gewinnanteile Einkommensteuer zahlen. Wie soll man es nun bei der OHG halten? Hier ist es unmöglich, für jeden einzelnen Gesellschafter der offenen Handelsgesellschaften zu unterscheiden zwischen Entnahmen, die als Gehalt, und solchen, die als Gewinnanteil anzusehen sind. Dagegen ließe sich unterscheiden zwischen gesamtem Gewinnanteil und abgehobenem Gewinn (Entnahmen). Wollte man Einkommensteuer vom ganzen Gewinnanteil erheben (beim einzelnen Gesellschafter), so hätten wir zwei Einkommensteuern, nämlich die Gewinnsteuer bei der Gesellschaft und die Einkommensteuer beim einzelnen Gesellschafter. Wir hätten also zum jetzigen System noch eine weitere Steuer hinzubekommen, was nicht zu halten wäre. Wollte man den entnommenen Gewinn besteuern, dann hätten wir auf alle Fälle eine schwere Doppelbesteuerung nun auch bei der OHG, während man doch eigentlich eine Erleichterung der Besteuerung der OHG beabsichtigt hatte. Dazu käme noch die Schwierigkeit, einen gerechten Steuersatz für diese Einkommensteuer von den Gewinnentnahmen zu finden. Soll man einen einheitlichen Prozentsatz wählen oder soll man den Steuersatz abstufen je nach der Höhe der Entnahmen. Ferner wäre noch zu prüfen, ob man nicht die persönlichen Verhältnisse des einzelnen steuerpflichtigen Gesellschafters berücksichtigen muß und wie die Veranlagung am reibungslosesten durchgeführt werden kann. Wir sehen, um zu einer möglichst gerechten und gleichartigen Besteuerung dieser Gewinnentnahmen zu kommen, muß

im voraus eine Menge von Einzelfragen geklärt werden. Nicht genaue und sichere Regelung auch nur einiger weniger strittiger Fragen würde zu einem undurchdringlichen Wirrwarr und zu einer Kompliziertheit des Veranlagungsverfahrens führen, die den Ertrag der ganzen Steuer sehr in Zweifel setzen würden.

Auch wir kommen damit zu dem Ergebnis, daß es zu großen Schwierigkeiten führen würde, wenn man die OHG bei der Einkommensbesteuerung wie eine A.-G. bezw. G. m. b. H. behandeln wollte. Dabei liegt der letzte Grund aller dieser Schwierigkeiten in der durch das HGB vorgeschriebenen Form und Organisation der OHG, ihre eigenartige Stellung zwischen A.-G. und G. m. b. H. einerseits und dem Einzelgewerbetreibenden andererseits. Es würde viel Mühe und Geld kosten, wenn man die Einkommensbesteuerung der OHG derjenigen der G. m. b. H. und A.-G. angleichen wollte; ohne daß man dann die Gewähr hätte, daß das neue System reibungslos durchgeführt werden könnte und daß keinerlei ungerechte bezw. zufällige Veranlagungsergebnisse vorkommen könnten.

Nach alledem ist es das Beste, wenn man, solange überhaupt noch das Einkommen durch eine Einkommensteuer getroffen wird, an dem seitherigen System festhält, wenn also auch in Zukunft die Gesellschafter der OHG ihre Gewinnanteile selbst als Einkommen aus Gewerbebetrieb zu versteuern haben. Dafür ist aber eine starke Herabsetzung der Tarife der Einkommensteuer für sämtliche Einkommensarten zu fordern, damit der Anreiz zu Gesellschafts-Umwandlungen wegfällt. Ferner ist noch ein Vorschlag zu machen betreffs Regelung der Haftung für die Einkommensteuer der offenen Handelsgesellschafter. Die Gesellschafter haften bekanntlich für den von ihnen geschuldeten Einkommensteuerbetrag allein, und zwar zunächst nur mit ihrem Privatvermögen. Der Anteil des Gesellschafters am Gesellschafts-Vermögen ist erst greifbar, wenn der Gläubiger nach fruchtloser Vollstreckung in dessen Privatvermögen bei Gericht Pfändung und Ueberweisung des Auseinandersetzungsanspruchs des Gesellschafters erwirkt und daraufhin die OHG mit sechsmonatiger Kündigungsfrist auf Ende des Geschäftsjahrs gekündigt hat. Dies ist zweifellos für alle Gläubiger, besonders auch für die Steuerbehörde, ein äußerst umständliches und zeitraubendes Verfahren. Diesem Uebelstand könnte dadurch abgeholfen werden, daß man die OHG als solche mit ihrem Vermögen mithaften läßt für den Einkommensteuerbetrag, den jeder einzelne Gesellschafter für seinen Anteil am Gewinn der betreffenden

Gesellschaft zu zahlen verpflichtet ist. Wenn also ein Gesellschafter RM. 12 000.— Gewinnanteil von der OHG bezogen hat und sonst weiter kein Einkommen hat, so muß er nach Abzug von RM. 1500.— für Werbungskosten und Sonderleistungen RM. 1175.— Einkommensteuer bezahlen. Ist dieser Gesellschafter, da er außer seinem Geschäftsanteil kein Vermögen besitzt, nicht in der Lage, diese Steuerschuld zu bezahlen, so soll nach dem obigen Vorschlag die OHG voll für den Betrag haften. Damit wären die Schwierigkeiten, die sich bis jetzt nicht selten bei der Beitreibung von Steuerschulden einstellten, wenigstens für die Fälle des Einkommens aus der Beteiligung an einer OHG behoben. Diese Mithaftung der OHG könnte nur durch einen zusätzlichen Paragraphen im Einkommensteuergesetz bestimmt werden, würde also vorher die Tätigkeit der gesamten Gesetzesmaschine beanspruchen.

Von Bedeutung ist für die OHG auch das zur Zeit im Reichstag liegende Reichs-Gewerbesteuerrahmengesetz, welches nach der Begründung zum Entwurf „das materielle Gewerbesteuerrecht der Länder und Gemeinden vereinheitlichen" soll. Damit soll eine „Vergleichsgrundlage für die Steuerbelastung in den verschiedenen Ländern und Gemeinden" und ferner eine Vereinfachung des gesamten Veranlagungsverfahrens bezweckt werden. Gegenstand der Besteuerung soll auch nach dem neuen Gesetz das stehende Gewerbe sein; als Gewerbe soll auch die Tätigkeit der OHG angesehen werden. Damit bleibt die OHG im neuen Gewerbesteuerrahmengesetz als solche Trägerin der Steuerpflicht. Bezüglich der Bemessungsgrundlage dagegen bringt der neue Entwurf besonders für die württembergischen Gewerbe eine wesentliche Aenderung. Die neue Gewerbesteuer soll nicht auf Gewerbeertrag und evtl. Gewerbekapital fußen, wie es sich bis heute bei uns in Württemberg bewährt hat; sie soll vielmehr Gewerbeertrag, Gewerbekapital und Lohnsumme zur Grundlage haben. Damit hält sich der Entwurf an das preußische System. Außerdem bestimmt der Entwurf, daß bei der Feststellung des Gewerbeertrags Gehälter, Tantiemen und sonstige Vergütungen, die von den Personal- wie Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter für irgend welche geleistete Dienste gezahlt wurden, dem steuerpflichtigen Gewerbeertrag wieder hinzuzurechnen sind. Das persönliche Arbeitsverdienst der offenen Handelsgesellschafter darf also in Zukunft nicht mehr abgezogen werden. Dagegen sollen fernerhin die Miet- und Pachtzinsen nicht mehr zum steuerbaren Gewerbeertrag ge-

zählt werden. Die Steuersätze für den Gewerbeertrag sollen auf 1—5%, für das Gewerbekapital auf 0,4%, für die Lohnsumme auf 1/3% festgesetzt werden.

Das ganze Gewerbesteuerrahmengesetz harrt aber noch der Beratung und endlich der Beschließung durch den Reichstag. Bis wann das Gesetz veröffentlicht wird, und welche Aenderungen noch am ganzen Aufbau der Steuer vorgenommen werden, läßt sich zur Zeit noch nicht mit Gewißheit sagen.

Lebenslauf.

Am 29. Juli 1904 wurde ich in Limbach i. Sa. als Sohn des Ingenieurs Julius Wöhrn geboren. Von Ostern 1913 bis Ostern 1922 besuchte ich die Lateinschule in Oberndorf a. N. bezw. das Gymnasium in Stuttgart-Cannstatt. Nach bestandener Reifeprüfung machte ich eine dreijährige kaufmännische Lehre in einer Maschinenfabrik in Cannstatt durch, um mich daraufhin dem Studium der Handelswissenschaften zu widmen. Vom Wintersemester 1925/26 bis Sommersemester 1928 studierte ich teils an der Handels-Hochschule Berlin, teils an der Wirtschaftswissenschaftlichen Abteilung der Technischen Hochschule in München, wo ich im Sommer 1928 die kaufmännische Diplomprüfung bestand.

An der Universität Tübingen, die ich mir zum Abschluß meines Studiums wählte, entstand unter der Leitung von Exz. Prof. Dr. von Pistorius die vorliegende Arbeit, die mich von Wintersemester 1928/29 bis Wintersemester 1929/30 beschäftigte.

Walter Wöhrn.